

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA PODNIKOHOSPODÁŘSKÁ

Sestavení a využití kalkulací úplných a variabilních nákladů v podniku

Compiling and Using Calculations of Full and Variable Costs in the Company

Student: Bc. Kateřina Cholevová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Jarmila Mruzková

Ostrava 2016

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra podnikohospodářská

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Kateřina Cholevová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6208T020 Ekonomika podniku
Téma: Sestavení a využití kalkulací úplných a variabilních nákladů v podniku
Compiling and Using Calculations of Full and Variable Costs in the Company
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Teoretické principy tvorby kalkulací a jejich využití
 3. Analýza datové základny podniku pro potřeby kalkulací
 4. Zpracování kalkulací úplných a neúplných nákladů
 5. Využití kalkulací pro potřeby rozhodování
 6. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ, J. WAGNER a P. PETERA. *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
LANG, Helmuth. *Manažerské účetnictví – teorie a praxe*. Přel. J. Forejtová a Z. Maňasová. Praha: C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jarmila Mruzková**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 22.04.2016



Ing. Josef Kašík, Ph.D.
vedoucí katedry




prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 15. července 2016



.....
Bc. Kateřina Cholevová

Obsah

1	ÚVOD.....	6
2	TEORETICKÉ PRINCIPY TVORBY KALKULACÍ A JEJICH VYUŽITÍ..	7
2.1	VYMEZENÍ KALKULACÍ A JEJICH ČLENĚNÍ	7
2.1.1	<i>Předběžné a výsledné kalkulace</i>	13
2.1.2	<i>Kalkulace úplných a neúplných nákladů</i>	16
2.2	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PRO POTŘEBY KALKULACÍ	21
2.2.1	<i>Druhové členění nákladů.....</i>	22
2.2.2	<i>Účelové členění nákladů.....</i>	23
2.2.3	<i>Náklady dle závislosti na objemu produkce</i>	25
2.3	INFORMAČNÍ ZÁKLADNA PRO TVORBU KALKULACÍ	25
3	ANALÝZA DATOVÉ ZÁKLADNY PODNIKU PRO POTŘEBY KALKULACÍ.....	28
3.1	CHARAKTERISTIKA PODNIKU.....	28
3.1.1	<i>Historie společnosti</i>	28
3.1.2	<i>Vlastnická struktura</i>	29
3.1.3	<i>Odbytová strategie</i>	29
3.1.4	<i>Výrobní program společnosti</i>	29
3.2	ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU DATOVÉ ZÁKLADNY PRO POTŘEBY KALKULACÍ.....	31
3.2.1	<i>Ekonomická struktura a řízení nákladů v podniku</i>	31
3.2.2	<i>Současný stav evidence nákladů</i>	31
3.3	TRANSFORMACE DRUHOVÉHO ČLENĚNÍ NÁKLADŮ NA ÚČELOVÉ	32
3.3.1	<i>Analýza nákladů na firemní a pronajatá vozidla.....</i>	34
3.3.2	<i>Analýza účtu 502 000 – Spotřeba energie.....</i>	35
3.3.3	<i>Analýza účtu 503 000 – Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek.....</i>	36
3.3.4	<i>Analýza účtu 518 300 – Nájemné.....</i>	37
3.3.5	<i>Analýza účtu 518 400 – Telefony, Internet.....</i>	38
3.3.6	<i>Analýza osobních nákladů.....</i>	39
3.3.7	<i>Analýza účtu 532 000 – Daň z nemovitých věcí.....</i>	41
3.3.8	<i>Analýza odpisů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku</i>	42
3.3.9	<i>Konečná transformace nákladů pro zpracování kalkulací</i>	44
4	ZPRACOVÁNÍ KALKULACÍ ÚPLNÝCH A NEÚPLNÝCH NÁKLADŮ ...	46
4.1	VYMEZENÍ PŘEDMĚTU KALKULACE A KALKULAČNÍ JEDNICE	46
4.2	SESTAVENÍ KALKULACÍ ÚPLNÝCH NÁKLADŮ	47
4.2.1	<i>Návrh struktury kalkulace úplných nákladů</i>	48
4.2.2	<i>Přiřazení nákladů k položkám kalkulačního vzorce</i>	50
4.2.3	<i>Výpočet kalkulačních položek jednicových nákladů</i>	51
4.2.4	<i>Výpočet kalkulačních položek režijních nákladů</i>	57
4.2.5	<i>Kompletace výsledných kalkulací úplných nákladů.....</i>	64
4.3	SESTAVENÍ KALKULACÍ NEÚPLNÝCH (VARIABILNÍCH) NÁKLADŮ	68
4.3.1	<i>Návrh struktury kalkulace neúplných (variabilních) nákladů</i>	69
4.3.2	<i>Kompletace výsledných kalkulací neúplných nákladů.....</i>	70
5	VYUŽITÍ KALKULACÍ PRO POTŘEBY ROZHODOVÁNÍ.....	74

5.1	NÁVRH SYSTÉMU EVIDENCE NÁKLADŮ PRO POTŘEBY KALKULACÍ	74
5.2	VYUŽITÍ VÝSLEDNÝCH KALKULACÍ ÚPLNÝCH NÁKLADŮ	76
5.3	VYUŽITÍ KALKULACÍ NEÚPLNÝCH (VARIABILNÍCH) NÁKLADŮ	79
6	ZÁVĚR	82
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	84
	SEZNAM ZKRATEK	86
	SEZNAM OBRÁZKŮ	
	SEZNAM OBRÁZKŮ V PŘÍLOHÁCH	
	SEZNAM TABULEK	
	SEZNAM TABULEK V PŘÍLOHÁCH	
	SEZNAM PŘÍLOH	

1 ÚVOD

„Kalkulační systém je důležitou osnovou dobře fungujícího systému řízení v každé tržně orientované společnosti. Mnohem důležitější, než se manažerům na klíčových pozicích zdá.“ (Tomková, 2002, s. 74)

Tento jednoduchý citát výstižně hodnotí roli a význam kalkulací v podnicích a zároveň k nim trefně vyjadřuje, bohužel ne příliš pozitivní, vztah a postoj mnoha manažerů, pověřených vedením a řízením podniku, a tedy přímo odpovědných za dosahování maximální výkonnosti dané společnosti. Je pravdou, že zavedení a začlenění kalkulačního systému do struktury řízení podniku není věcí úplně snadnou, ale na druhou stranu je jejich přínos v prostředí velkého konkurenčního tlaku dnešní doby nesrovnatelně vyšší, než je reálná hodnota vynaloženého počátečního úsilí. Kalkulace nákladů se stala v podnicích jedním z nejdůležitějších nástrojů pro řízení a rozhodování, na jejichž základě jsou postavena jak krátkodobá, tak dlouhodobá rozhodnutí manažerů podniku, a jejichž vypovídací schopnosti jsou pro efektivní vedení společnosti zásadní a nepostradatelné.

Cílem diplomové práce a předmětem jejího řešení je zpracování kalkulací úplných a neúplných (variabilních) nákladů jednotlivých výrobků a návrh využití těchto kalkulací pro potřeby společnosti Kuberg s.r.o., zabývající se výrobou dětských elektrických motocyklů.

Diplomová práce je zaměřena na sestavení výsledných kalkulací úplných a variabilních nákladů výrobního portfolia konkrétního vybraného podniku. Je zde kladen velký důraz na detailní rozbor všech nákladových účtů společnosti, následnou transformaci druhového členění nákladů na účelové (viz kapitola 3), a vytvoření tak co možná nejpřesnější výchozí datové základny pro výpočet a kompletaci kalkulací, které jsou obsaženy v kapitole 4. Dále jsou pak v kapitole 5 rozpracovány možnosti využití obou těchto kalkulací pro účely rozhodování a ekonomického řízení podniku.

2 TEORETICKÉ PRINCIPY TVORBY KALKULACÍ A JEJICH VYUŽITÍ

V kapitole 2 jsou shrnuty teoretické poznatky z oblasti vymezení a sestavování kalkulací nákladů. Je zde charakterizováno jejich členění z hlediska potřeb manažerského řízení společnosti, ať už jsou využívány jako nástroj pro řízení a rozhodování, pro controlling nebo pro potřeby sledování a vyhodnocování hospodárnosti podniku. Speciální pozornost je v kapitole 2.1 věnována těm kalkulacím, které jsou dále použity v praktické části diplomové práce.

Kromě samotného výčtu druhů kalkulací jsou v této kapitole objasněny základní pojmy, vztahující se k vytváření nákladových kalkulací, které jsou nezbytnou součástí výkladu, nutného pro správné pochopení této problematiky.

Ve druhé části kapitoly jsou pro účely tvorby kalkulací popsány principy klasifikace nákladů, a to jak z pohledu manažerského, tak finančního účetnictví (viz kapitola 2.2). Jsou zde vymezeny formy a vlastnosti druhového a účelového členění nákladů, členění nákladů dle vztahu k objemu výroby (fixní a variabilní náklady) a nákladů dle zjistitelnosti na daný výkon (přímé a nepřímé).

Obsahem kapitoly 2.3 je charakteristika dílčích částí informační základny pro potřebu tvorby kalkulací, a to z hlediska jejich obsahového zaměření a vztahu ke kalkulacím.

Teoretické poznatky z kapitoly 2 jsou spolu s interními podklady konkrétního podniku následně využity pro zpracování praktické části diplomové práce.

2.1 Vymezení kalkulací a jejich členění

Dle Fibírové aj. (2015, s. 197) jsou kalkulace definovány jako „zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu (výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s procesem tvorby výkonu provést).“ Kalkulace jako takové poskytují vedení společnosti výchozí informační základnu pro řízení nákladů a rozhodování dlouhodobého i krátkodobého (operativního) charakteru.

Význam pojmu kalkulace je dle Krále a kol. (2010) nejčastěji používán v odborné literatuře ve smyslu:

- výpočtu celkových nákladů na konkrétní výkon,
- výsledku tohoto výpočtu a
- pojmenování dílčí části podnikového informačního systému.

Důležitou součástí teorie kalkulací je vymezení některých základních pojmů: předmět kalkulace, kalkulační jednice, kalkulované množství, kalkulační vzorec a metoda kalkulace.

Předmět kalkulace je definován jako jeden nebo více druhů výkonů, produkovaných daným podnikem, na které jsou sestavovány kalkulace nákladů. Dle Mruzkové a Lisztwanové (2013) může být výroba dělena podle svého charakteru na:

- **homogenní výrobu**, případně jinou podnikatelskou činnost homogenního charakteru **s jedním druhem výkonu** (např. výroba tepla),
- **homogenní výrobu** nebo jinou podnikatelskou činnost stejného charakteru **s více druhy výkonů** (jedná se o výkony vznikající na základě stejného technologického procesu, ale lišící se některými parametry, jako jsou délka, průměr, tvar, časová náročnost výroby atd., např. výroba piva, čokolády),
- **heterogenní výrobu**, popřípadě jinou podnikatelskou činnost s heterogenním charakterem **s více druhy výkonů** (výkony lišící se zejména technologií výroby, materiálem, jakostí a dalšími, např. strojírenské výrobky, výroba jídel, produkty stavební výroby).

Charakter výroby a výkonů významně ovlivňuje volbu metody pro zpracování kalkulací.

Kalkulační jednicí se rozumí daný výkon, na který jsou zjišťovány nebo stanovovány vlastní náklady. Kalkulační jednice by měla být určena konkrétními identifikačními znaky:

- druhem a měrnou jednotkou (ks, l, m³, apod.),
- místem vzniku (význam pro vnitropodnikové řízení hospodárnosti) a
- určením výkonu (význam při poskytování totožných výkonů rozdílným zákazníkům).

Kalkulované množství je vyjádřeno jako celkový počet kalkulačních jednic, pro které se zjišťují nebo stanovují vlastní náklady. Jak uvádí Král a kol. (2010, s. 126) o kalkulovaném množství „jeho vymezení je významné zejména z hlediska určení průměrného podílu fixních nákladů připadajících na kalkulační jednici. Tyto náklady sice bezprostředně příčinně nesouvisejí s kalkulační jednicí a často ani s konkrétním objemem určitého druhu prováděného výkonu; pro řešení některých rozhodovacích úloh je však potřeba tyto náklady kalkulační jednici přiřadit.“

V návaznosti na kalkulované množství a podle charakteru výroby je pak specifikováno časové období, za které jsou kalkulace sestavovány. V případě **hromadné výroby** se používá převážně pravidelný časový interval, což v praxi znamená např. rok, kvartál, měsíc, a kalkulované množství se poté rovná počtu výkonů jednotlivých kalkulačních jednic za toto období. V podmínkách **zakázkové výroby**, kdy jsou dílčí zakázky složeny z konkrétního počtu a struktury výkonů dle požadavku zákazníka, je kalkulované množství vymezeno počtem výkonů, vyrobených nebo vytvořených za období trvání zakázky (Mruzková a Lisztwanová, 2013).

Samotný vzhled kalkulace je určen **kalkulačním vzorcem**, složeným z jednotlivých nákladů – kalkulačních položek. Ty jsou ve vzorci obvykle uspořádány dle jejich zjistitelnosti na kalkulační jednici (přímé a nepřímé náklady). V současné době si může každý podnik vytvořit kalkulační vzorec podle svých potřeb a účelů využití kalkulací. Východiskem pro jeho vytvoření může být tzv. **typový kalkulační vzorec**¹ (viz tab. 2.1), obecný pro všechny obory podnikání (např. výroba, služby).

Tab. 2.1 Typový kalkulační vzorec

Kalkulační položka			Kalkulace ceny
Kalkulace nákladů	1.	Přímý materiál	
	2.	Přímé mzdy	
	3.	Ostatní přímé náklady	
	4.	Výrobní režie	
	Σ (1 – 4)	Vlastní náklady výroby	
	5.	Správní režie	
	Σ (1 – 5)	Vlastní náklady výkonu	
	6.	Odbytové náklady	
	Σ (1 – 6)	Úplné vlastní náklady výkonu	
	7.	Zisk (Ztráta)	
	Σ (1 – 7)	Cena	

Zdroj: Mruzková a Lisztwanová (2013), vlastní zpracování

¹ Povinnost sestavovat kalkulace dle typového kalkulačního vzorce byla zrušena v roce 1992 zákonem o účetnictví.

Typový kalkulační vzorec má statický charakter a nejsou v něm rozlišeny fixní a variabilní náklady, což omezuje jeho využití v ekonomickém řízení. V současné době je vhodnější využít dynamický kalkulační vzorec, ve kterém je respektován fixní a variabilní charakter kalkulačních položek. V kapitole 2.1.2 jsou podrobněji specifikovány kalkulační vzorce úplných a neúplných nákladů, které byly dále využity v praktické části (kapitola 4).

Podle Krále a kol. (2010) je **metoda kalkulace** chápána jako způsob určení výše daného nákladu na konkrétní kalkulační jednici. Konkrétní metoda je zvolena na základě vymezení předmětu kalkulace, na způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace a na struktuře nákladů, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednici. Lang (2005) ve své knize uvádí zjednodušený přehled kalkulačních metod, aplikovatelných dle charakteru a struktury výroby (viz tab. 2.2), jejichž podrobnější popis je obsahem následujícího textu.

Tab. 2.2 Přehled kalkulačních metod dle použité kalkulační techniky

Charakter výroby	Aplikovatelná kalkulační metoda
* Homogenní výroba s jedním druhem výkonu	* Jedno- nebo víceetapová kalkulace dělením (tzv. prostým dělením)
* Homogenní výroba s více druhy výkonu	* Jedno- nebo víceetapová kalkulace s ekvivalentními čísly
* Heterogenní výroba s více druhy výkonů	* Formy přírážkové kalkulace včetně kalk. se sazbou za strojní hodinu

Zdroj: Lang (2005), vlastní zpracování

Kalkulace prostým dělením je využitelná při jednoduchém charakteru výroby a při výrobě jediného výkonu, kdy vlastní náklady na kalkulační jednici představuje součet celkových nákladů, dělený počtem vyrobených jednotek.

Kalkulace s ekvivalenčními (poměrovými) čísly je druhem kalkulace dělením, která je uplatňována u složitější homogenní produkce, kdy je k výrobě využit stejný základní materiál, ale výrobky se liší např. tvarem, velikostí, barvou, atd. (jde tedy o různé druhy stejného výrobku). V tom případě nelze provést přiřazení nákladů kalkulační jednici pomocí jednoduché kalkulace dělením. Je nutno zvolit odpovídající rozlišovací kritérium, kterým může být např. hmotnost nebo doba zpracování jednotlivých výrobků, na základě kterého se celkové náklady adekvátně rozdělí k vyrobenému počtu kusů (Lang, 2005).

Kalkulace přírážková se používá při heterogenní výrobě, kdy jsou produkty vyráběny různorodým technologickým postupem, a proto se i mění poměr nákladů mezi jednotlivými výkony. Dle Krále a kol. (2010) jde o zpravidla složitější a méně přesné metody, které pro alokaci nákladů variabilní a fixní složky nepřímých režijních nákladů na kalkulační jednici využívají tzv. **rozvrhové základny**. Rozvrhové základny mohou být vyjádřeny:

- **hodnotově**, neboli peněžně, přičemž **přirážka nepřímých nákladů** je vypočtena ve vztahu nepřímého režijního nákladu ke zvolené hodnotové základně, a to v procentech a je vyjádřena vztahem

$$PP = \frac{NRN}{RZ} \cdot 100, \quad (2.1)$$

Zdroj: Král a kol. (2010), vlastní zpracování

kde PP je procento přirážky režijních nákladů, NRN jsou nepřímé režijní náklady v Kč a RZ je rozvrhová základna v Kč a

- **naturálně**, kde jsou zjišťovány tzv. **sazby nepřímých nákladů** v Kč na naturální jednotku základny pomocí vztahu

$$SNN = \frac{NRN}{RZ}, \quad (2.2)$$

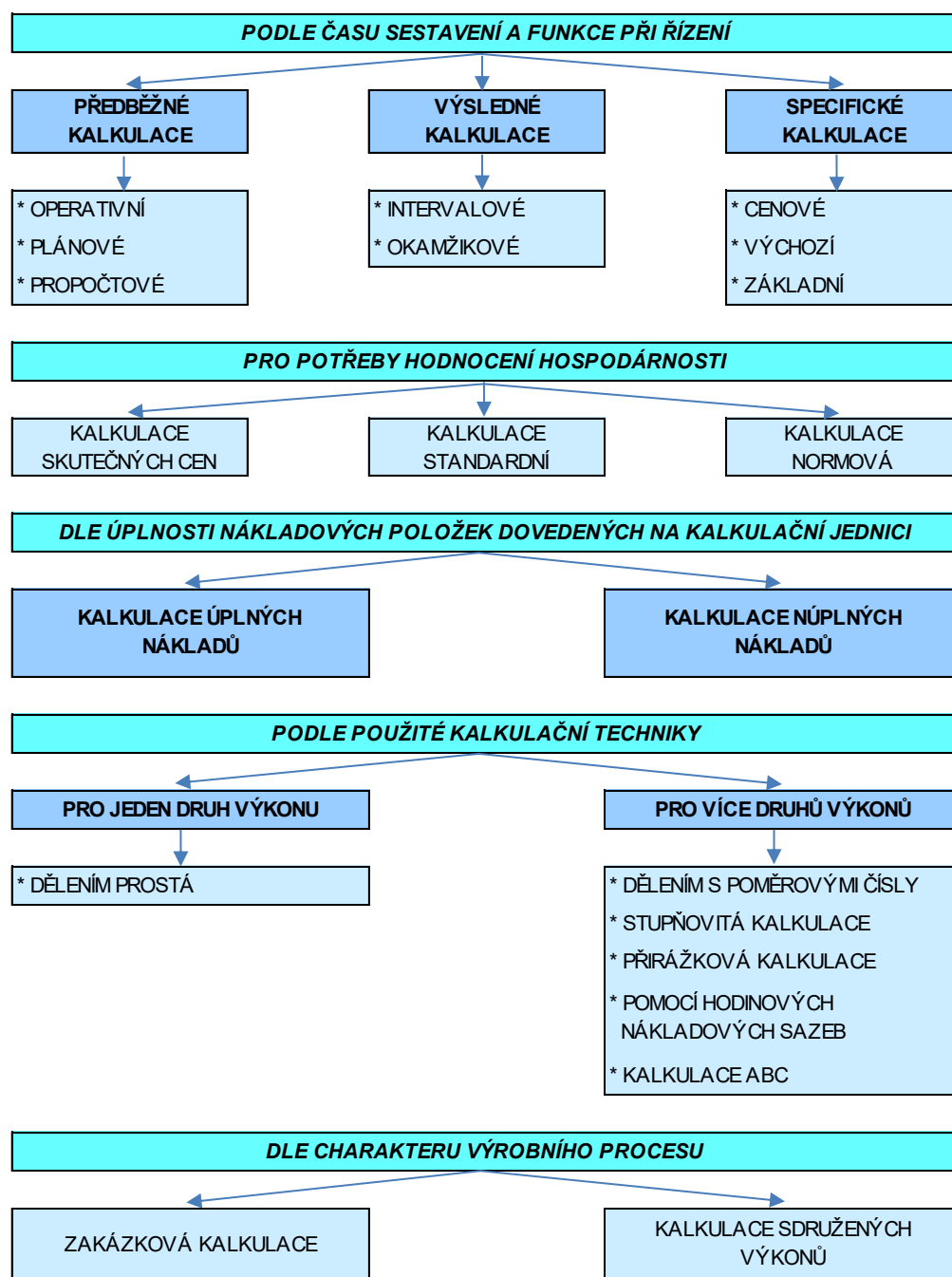
Zdroj: Král a kol. (2010), vlastní zpracování

kde SNN je sazba nepřímých nákladů v Kč/jednotku rozvrhové základny, NRN jsou nepřímé režijní náklady a RZ je rozvrhová základna v naturálních jednotkách.

Nevýhodou naturálních základen je jejich složitost zjišťování. Na rozdíl od peněžních základen jsou ale stálejší, protože vylučují působení cenových vlivů. Nejčastěji používané naturální jednotky jsou hodiny práce a strojové hodiny.

Pro vytvoření systému kalkulací v podniku je nutné rozhodnout, jaké druhy kalkulací a v jakém časovém intervalu budou zpracovávány. Podkladem pro výběr vhodných druhů kalkulací je jejich obecné členění. Schéma jednotlivých druhů kalkulací je uvedeno na obr. 2.1.

Obr. 2.1 Členění kalkulací



Zdroj: Mruzková a Lisztwanová (2013), vlastní zpracování

Kalkulace jsou zde rozděleny podle svých vypovídacích schopností, dle účelu využití, podle zvolené metody rozvrhování nákladů na kalkulační jednotice a dle charakteru výrobního procesu.

Dále jsou v teoretické části podrobněji popsány ty kalkulace, které jsou následně použity pro řešení předmětu této diplomové práce a návrhů využití výsledků řešení.

2.1.1 Předběžné a výsledné kalkulace

Předběžné kalkulace jsou aplikovány pro výpočet a stanovení nákladů na jednotlivé kalkulační jednotice před zahájením samotné výroby nebo jiné činnosti, vztahující se k tvorbě výkonů. Výsledky předběžných kalkulací jsou zároveň chápány jako vymezení nákladového úkolu podniku pro dané období. Tyto kalkulace mohou být sestavovány pro již existující výkony nebo v různých fázích časového vývoje vytváření nového nebo inovovaného výkonu, a proto plní několik odlišných funkcí. Na základě těchto funkcí se předběžné kalkulace dále dělí na:

- kalkulaci operativní,
- plánovou a
- propočtovou.

Operativní kalkulace jsou sestavovány na jednotlivé výkony, přičemž je k jejich vytvoření využito **operativních norem**, sloužících jako úkol ve spotřebě zdrojů, stanovený pro dílčí výkon. Operativní kalkulace vyjadřuje předem stanovené náklady, související s výrobou konkrétního produktu za daných (okamžitých) podmínek, technického, technologického a organizačního charakteru. Při jejich změně musí dojít k přepočtu a modifikaci kalkulace. Vzhledem k tomu, že jde o kalkulace, vztahující se ke konkrétnímu okamžiku, označují se jako **okamžikové**. Z časového hlediska sestavení těchto kalkulací jsou rozlišovány:

- **výchozí kalkulace**, vypočítané k začátku platného období a
- **běžné kalkulace**, která jsou sestavovány během daného období, a to vždy, když dojde ke změně podmínek.

Operativní kalkulace mohou být využity např. pro:

- detekování změn operativních norem, porovnáním výchozí a běžné operativní kalkulace,
- zjišťování odchylek od norem, které jsou dány rozdílem mezi běžnou operativní kalkulací a výslednou kalkulací,
- porovnání běžné operativní kalkulace s okamžikovou výslednou kalkulací, za účelem krátkodobého hodnocení hospodárnosti vynaložených nákladů (Mruzková a Lisztwanová, 2013).

Plánová kalkulace je sestavována na jeden rok, popřípadě jiný časový úsek, a to s ohledem na vnitropodnikový systém rozpočtů, se kterým by měla být zpravidla v časovém souladu. Vyjadřuje výši průměrných nákladů všech kalkulačních jednic na dané období, přičemž jsou zde zohledněny současné i předpokládané technické, technologické a organizační podmínky celého plánovacího období. Na rozdíl od operativní kalkulace nejde o kalkulaci okamžikovou, nýbrž se na základě plánovacího období jedná o kalkulaci **intervalovou**. Plánová kalkulace vychází z **plánových norem** (úkol ve spotřebě zdrojů všech výkonných útvarů podniku pro daný časový interval) nebo v případě jejich neexistence např. z výsledné nebo plánové kalkulace minulého období.

Hlavním úkolem plánových kalkulací je vytvoření datové základny pro tvorbu a kompletaci finančního plánu (rozpočtu) podniku, zejména jeho části, týkající se jednicových nákladů (Fibírová aj., 2015). Dále mohou být využity při:

- hodnocení hospodárnosti jednotlivých výrobků i celých výkonných útvarů (porovnání plánovaných nákladů se skutečně vynaloženými náklady),
- výpočtu očekávané výše zisku, popřípadě ztráty z prodeje daných výkonů (jednotlivě za produkt, za útvar i za podnik, jako celek), srovnáním dohodnuté nebo kalkulované prodejní ceny s náklady plánové kalkulace.

Propočtová kalkulace je využívána pro předběžný výpočet nákladů na kalkulační jednici, a to v případě zavádění nových nebo inovovaných produktů do výkonového portfolia podniku. Vychází z odborných odhadů a předpokladů spotřeb základního (jednicového) materiálu nebo ze srovnatelných kalkulací, vytvořených v podniku pro obdobné výkony. Je nedílnou a nejdůležitější součástí rozhodovacího procesu, zda nový nebo inovovaný výkon začít vyrábět a prodávat, či nikoliv. Dále je využívána např. jako:

- východisko pro vytvoření cenové nabídky konkrétních zakázek,
- podklad pro sestavení operativní a plánové kalkulace jednotlivých výkonů,
- kontrola předem stanovené ekonomické účinnosti a hospodárnosti nového nebo inovovaného výkonu, pomocí porovnání jejich výsledků s výsledky operativní, případně plánové kalkulace (kontrola plnění dlouhodobých cílů podniku).

Výsledná kalkulace je opakem předběžné kalkulace. Sestavuje se na základě skutečně vynaložených nákladů na tvorbu jednotlivých výkonů. Dle Mruzkové a Lisztwanové (2013, s. 168) jsou „výslednou kalkulací vyjádřeny průměrné skutečné náklady kalkulační jednice po jejím dokončení za určité období“. Výchozí informační základnou pro vytvoření výsledné kalkulace je účetnictví podniku a operativní evidence o výrobě. Jednotlivé části, tvořící informační základnu, jsou pak blíže specifikovány v kapitole 2.3.

Stejně jako u předběžných kalkulací může být i výsledná kalkulace definována jako okamžiková nebo intervalová kalkulace, a to v závislosti na volbě délky období, za které je konkrétní výsledná kalkulace sestavována. V případě, že zvolené období nepřesáhne dobu jednoho měsíce, pak se jedná o kalkulaci s okamžikovým charakterem. Za předpokladu, že je zvolené období delší než jeden měsíc, je kalkulace klasifikována jako intervalová.

Okamžiková výsledná kalkulace zachycuje skutečně vynaložené náklady na kalkulační jednici např. v rámci jednoho dne, směny či jiného časového úseku kratšího než kalendářní měsíc, stanoveného dle konkrétních potřeb podniku. Východiskem pro sestavení je existující operativní evidence jednotlivých výrobních operací a procesů a skutečné ceny vstupů. Okamžiková výsledná kalkulace je využitelná např. k:

- řízení variabilních nákladů konkrétních výkonů (především jednicových), a tudíž ke kontrole hospodárnosti,
- porovnání se stanoveným nákladovým úkolem a zjištění odchylek.

Intervalová výsledná kalkulace vyjadřuje taktéž skutečné náklady na kalkulační jednici, ale vypočítává se nejčastěji např. za měsíc, čtvrtletí nebo rok. Z tohoto důvodu je pro její sestavení výchozí datovou základnou kombinace záznamů v účetnictví a operativní evidence o výrobě. Nejdůležitější funkcí intervalové výsledné kalkulace je poskytování informací o:

- skutečně dosažené hospodárnosti vynaložených nákladů a
- skutečné výši zisku, případně ztráty z prodeje jednotlivých výkonů.

2.1.2 Kalkulace úplných a neúplných nákladů

Při sestavování **kalkulace úplných nákladů** jsou brány v úvahu všechny druhy nákladů, které budou nebo byly vynaloženy na tvorbu dané kalkulační jednotice. Princip této kalkulace vychází z předpokladu, že vytvořením každého jednotlivého výkonu jsou vyvolány jak variabilní, tak i fixní náklady. Obecně jsou tedy zohledněny náklady jednicového i režijního charakteru a jejich variabilní a fixní složka (Král a kol., 2010).

Vzhledem k existenci fixních nákladů se ve struktuře kalkulace úplných nákladů jedná o kalkulaci se **statickým charakterem**, což znamená, že vypočtená výše úplných vlastních nákladů na výkon je validní právě pro konkrétní objem produkce. Při jakékoliv změně množství výkonů se zároveň mění i výše úplných vlastních nákladů kalkulační jednotice. Pro názornost je výpočet úplných vlastních nákladů na výkon s jejich degresivně klesajícím charakterem ve vztahu k vzrůstajícímu objemu produkce vyjádřen vzorcem:

$$n_v = \frac{FN}{Q_v} + vn_v \text{ v Kč,} \quad (2.3)$$

Zdroj: Mruzková a Lisztwanová (2013), vlastní zpracování

kde n_v jsou úplné vlastní náklady na jednotku v -tého výkonu v Kč, FN jsou celkové fixní náklady v Kč, Q_v je objem v -tého výkonu v měrných jednotkách a vn_v jsou jednotkové variabilní náklady.

Degrese jednotkových fixních nákladů, způsobená rostoucím objemem produkce, ovlivňuje i výši **zisku na jednotku výkonu**, jehož vývoj není z tohoto důvodu lineární. Hranicí pro dosažení nulového zisku je bod zvratu. Při nižších objemech výkonů je zisk záporný a naopak při vyšších zisk roste, ne však přímo úměrně s objemem výroby (Mruzková a Lisztwanová, 2013).

Jak je již zmíněno v kapitole 2.1, je s ohledem na možná využití výsledků kalkulací v ekonomickém řízení podniku mnohem účinnější aplikovat pro sestavení kalkulací úplných nákladů tzv. dynamický kalkulační vzorec, v němž jsou na rozdíl od typového kalkulačního vzorce (viz tab. 2.1) zohledněny variabilní i fixní složky jednicových a režijních nákladů. V následující tabulce je uveden vzorový dynamický kalkulační vzorec úplných nákladů, jehož jednotlivé položky mohou být modifikovány dle specifických potřeb a podmínek daného podniku.

Tab. 2.3 Dynamický kalkulační vzorec úplných nákladů

Kalkulační položka		
1.	Jednicový materiál přímý	
2.	Jednicový materiál nepřímý	
3.	Jednicové mzdy přímé	
4.	Jednicové mzdy nepřímé	- variabilní - fixní
5.	Ostatní jednicové náklady přímé	- variabilní - fixní
6.	Ostatní jednicové náklady nepřímé	- variabilní - fixní
Σ (1 – 6)	Jednicové náklady celkem	
7.	Výrobní režie přímá	- variabilní - fixní
8.	Výrobní režie nepřímá	- variabilní - fixní
Σ (7 – 8)	Výrobní režie celkem	
Σ (1 – 8)	Vlastní náklady výroby	
9.	Správní režie	
Σ (1 – 9)	Vlastní náklady výkonu	
10.	Odbytová režie přímá	
11.	Odbytová režie nepřímá	- variabilní - fixní
Σ (10 – 11)	Odbytová režie celkem	
Σ (7 – 11)	Režijní náklady celkem	
Σ (1 – 11)	Úplné vlastní náklady výkonu	
12.	Zisk (Ztráta)	
Σ (1 – 12)	Cena	

Zdroj: Mruzková a Lisztwanová (2013), vlastní zpracování

Kalkulaci úplných nákladů lze zejména využít:

- pro zjištění přínosu prodávaných výkonů k celkovému zisku,
- pro kontrolu a řízení hospodárnosti, srovnáním předem stanovených a skutečně vynaložených nákladů na jednotlivé výkony,
- pro oceňování zásob vytvořených vlastní činností za účelem zobrazení změn jejich stavu v účetnictví,
- pro stanovení dlouhodobé spodní hranice prodejní ceny daných výkonů, která se v jednotkovém vyjádření rovná výši úplných vlastních nákladů výkonu,
- pro analýzu procentuálních podílů jednotlivých nákladových položek tvořících celkovou výši úplných vlastních nákladů výkonu,
- pro vytvoření podkladu pro sestavení cenové kalkulace, pomocí které se stanoví cena výkonu,

- pro potřeby plánování výše jednicových nákladů pro zajištění potřebného množství základního materiálu,
- pro sestavení kalkulace Target Costing, na základě které se určí tzv. cílové náklady, vymezené úrovní tržní ceny a výší stanoveného požadovaného zisku.

Kalkulace neúplných nákladů je tvořena pouze přímými a nepřímými variabilními náklady výkonu, tedy náklady snadno zjistitelnými a přiřaditelnými na kalkulační jednotici. Vzhledem k této skutečnosti je metoda, v rámci které jsou teoretické principy této kalkulace rozpracovány, nazývána jako **kalkulace variabilních nákladů**.

Kalkulace neúplných nákladů vychází z hypotézy, dle které se předpokládá, že daným výkonem jsou vyvolány jen variabilní náklady. Fixní náklady pak zůstávají nedělitelným celkem, vynaloženým na zajištění hlavní činnosti podniku za dané časové období (Král a kol., 2010). Podstata této kalkulace je taktéž založena na předpokladu, že ekonomický přínos při prodeji daného výkonu za konkrétní cenu je vyjádřen výší marže, která je v kalkulačním vzorci (viz tab. 2.4) označována jako **příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu požadovaného zisku** (v odborné literatuře bývá rovněž používán zkrácený pojem - **příspěvek na úhradu**).

Tab. 2.4 Jednostupňový kalkulační vzorec kalkulace variabilních nákladů

Kalkulační položka
Celkové výnosy
- Variabilní náklady
= Příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku
- Fixní náklady
= Výsledek hospodaření

Zdroj: Mruzková a Lisztwanová (2013), vlastní zpracování

Příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu požadovaného zisku může být v kalkulačním vzorci uváděn dle způsobu členění fixních nákladů pouze jako jedna souhrnná položka (viz tab. 2.4), a v tom případě se jedná o **jednostupňový kalkulační vzorec**, ve kterém jsou fixní náklady obsaženy ve své celkové hodnotě. Fixní náklady mohou být dále členěny např. podle jednotlivých útvarů nebo činností, a na základě počtu těchto položek pak vzniká stejné množství dílčích příspěvků na úhradu. Takový kalkulační vzorec se označuje jako **vícestupňový** (viz tab. 2.5) a jeho výhodou je vyšší schopnost vytvořené kalkulace.

Tab. 2.5 Vícestupňový kalkulační vzorec kalkulace variabilních nákladů

Kalkulační položka
Celkové výnosy
- Variabilní náklady přímé
- Variabilní náklady nepřímé
= Příspěvek na úhradu I
- Fixní náklady na pracoviště
= Příspěvek na úhradu II
- Fixní náklady dílny
= Příspěvek na úhradu III
- Fixní náklady provozu
= Příspěvek na úhradu IV
- Fixní náklady závodu
= Příspěvek na úhradu V
- Fixní náklady správních útvarů
= Příspěvek na úhradu VI
- Fixní náklady odbytových útvarů
= Výsledek hospodaření

Zdroj: Mruzková a Lisztwanová (2013), vlastní zpracování

Souhrnný příspěvek (ve vícestupňovém vzorci v tab. 2.5 označen jako *Příspěvek na úhradu I*) je určitým měřítkem, zda daný výkon produkovat, či nikoliv. Vyjadřuje, zda a v jaké míře pokrývají výnosy z prodaných výkonů vynaložené fixní náklady a přispívají ke tvorbě zisku. Z toho vyplývá, že čím je hodnota příspěvku na úhradu vyšší, tím více se daný prodaný výkon podílí na úhradě celkových fixních nákladů podniku a tvorbě celkového zisku. Příspěvek na úhradu je vyjadřován jako tzv. jednotkový příspěvek na úhradu, celkový příspěvek na úhradu a může být vyčíslen i jako relativní příspěvek.

Jednotkový příspěvek na úhradu má při nezměněné prodejní ceně konstantní charakter, a to platí pro každé množství prodaného daného výkonu. Jedná se o příspěvek, vypočtený na jednu měrnou jednotku konkrétního výkonu, určený rozdílem jeho ceny a variabilních nákladů, připadajících na jednu měrnou jednotku, tak jak je uvedeno v následujícím vzorci:

$$m_v = p_v - vn_v \quad \text{v Kč/jednotku výkonu,} \quad (2.4)$$

Zdroj: Mruzková a Lisztwanová (2013), vlastní zpracování

kde m_v je příspěvek v -tého výkonu na úhradu v Kč na jednotku výkonu, p_v je prodejní cena v -tého výkonu na úhradu v Kč na jednotku výkonu a vn_v jsou průměrné variabilní náklady v Kč na jednotku výkonu.

Celkový příspěvek na úhradu se pak vypočte jako součin prodaného množství daného výkonu a jednotkového příspěvku na úhradu:

$$M_v = m_v \cdot Q_v \text{ v Kč,} \quad (2.5)$$

Zdroj: Mruzková a Lisztwanová (2013), vlastní zpracování

kde M_v je celkový příspěvek na úhradu dosažený prodejem v -tého výkonu v Kč, Q_v je množství prodaného v -tého výkonu v měrných jednotkách, anebo jako rozdíl mezi celkovými výnosy a celkovými variabilními náklady daného výkonu:

$$M_v = V_v - VN_v \text{ v Kč,} \quad (2.6)$$

Zdroj: Mruzková a Lisztwanová (2013), vlastní zpracování

kde V_v jsou celkové výnosy z prodeje v -tého výkonu v Kč a VN_v jsou celkové variabilní náklady v -tého výkonu v Kč.

Relativní příspěvek je vyjádřením příspěvku na úhradu, vztaženého na určitou časovou jednotku vytvoření výkonu. Používá se v případě lišících se celkových výrobních časů jednotlivých výkonů, aby se zajistila srovnatelnost jejich výsledků. To je důležité pro správné posouzení a vyhodnocení takové situace, kdy se management podniku musí z různých důvodů rozhodnout, který výkon by měl být produkován přednostně (Lang, 2005). Způsob výpočtu relativního příspěvku na úhradu je znázorněn pomocí následujícího vzorce:

$$rm_v = \frac{m_v}{t_v} \text{ v Kč/časovou jednotku vytvoření výkonu,} \quad (2.7)$$

Zdroj: Mruzková a Lisztwanová (2013), vlastní zpracování

kde rm_v je relativní příspěvek na úhradu v Kč na časovou jednotku vytvoření výkonu, t_v je čas vytvoření jednotky v -tého výkonu.

Kalkulace variabilních nákladů jsou využitelné pro:

- určení podílu jednotlivých výkonů na tvorbě výsledku hospodaření,
- porovnání výhodnosti výkonů na základě jednotkového (absolutního) a relativního příspěvku na úhradu,
- vytvoření optimálního plánu výkonu s ohledem na časový faktor, při využití relativního příspěvku,

- stanovení krátkodobé spodní hranice ceny, která se rovná minimální hranici prodejní ceny výkonu a je představována jednotkovými variabilními náklady.

Obecně jsou kalkulace variabilních nákladů využívány v podniku pro krátkodobá ekonomická rozhodování a doplňují tak využití kalkulací úplných nákladů, na jejichž základě dochází k rozhodnutím dlouhodobého charakteru.

2.2 Členění nákladů pro potřeby kalkulací

Náklady jako takové mohou být v podnikovém účetnictví členěny a klasifikovány z různých hledisek, odvíjejících se od potřeb konkrétních skupin uživatelů. Jde např. o zaměstnance ekonomického úseku podniku, management společnosti nebo externí uživatele, spjaté s podnikem budoucím prospěchem nebo rizikem, kteří využívají údaje o nákladech jako výchozí informační základnu pro svou další práci, krátkodobé i dlouhodobé rozhodování nebo vyhodnocování.

Z pohledu uživatelské struktury účetních informací může být podnikové účetnictví rozděleno na:

- finanční účetnictví, podávající pravdivé a věrné informace o výnosech, nákladech, závazcích a majetku společnosti, tedy o celkovém hospodaření podniku,
- daňové účetnictví, sloužící jako podklad pro správný výpočet základu daně z příjmu a
- manažerské účetnictví, jehož hlavním cílem je vytvoření informační základny, stěžejní pro řízení a rozhodování na všech úrovních vedení podniku a nezbytné pro možnost aplikace vhodných nástrojů a metod řízení nákladů.

Jak uvádí Král a kol. (2010), v manažerském a finančním pojetí účetnictví je pojem nákladů chápán a vymezen rozdílným způsobem. Náklady ve finančním účetnictví jsou vymezeny jako peněžně vyjádřená spotřeba výrobních faktorů, která se projevuje zvýšením závazků nebo snížením aktiv podniku, a jejímž důsledkem je v daném období snížení vlastního kapitálu.

V manažerském účetnictví jsou náklady definovány jako peněžně vyjádřené, účelně a účelově vynaložené ekonomické zdroje, přiřaditelné ke konkrétnímu výkonu, se kterým příčinně souvisejí. Na rozdíl od finančního účetnictví jsou zde náklady zkoumány z pohledu účelu, na který byl náklad vynaložen.

V následujících kapitolách jsou uvedena a podrobně popsána ta členění nákladů, která jsou uplatněna v praktické části této diplomové práce.

2.2.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů je využíváno ve finančním účetnictví. Jsou zde evidovány náklady dle homogenních skupin nákladů, označovaných jako nákladové druhy (Popesko, 2009). Náklady jsou zachycovány na analytických účtech účtového rozvrhu, ve kterém jsou rozlišovány tyto základní nákladové druhy:

- spotřebované nákupy,
- služby,
- osobní náklady,
- daně a poplatky,
- jiné provozní náklady,
- odpisy, rezervy a opravné položky,
- finanční náklady,
- mimořádné náklady² a
- daně z příjmu.

Vzhledem k tomu, že druhové členění nákladů nezachycuje příčinu vynaložení nákladů, je pro účely hodnocení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podniku nepostačující. Druhové členění nákladů je využitelné pro:

- sestavení základních účetních výkazů,
- zjištění výsledků hospodaření za podnik jako celek,
- stanovení významnosti nákladových položek a plánování, např. osobních nákladů a oprav.

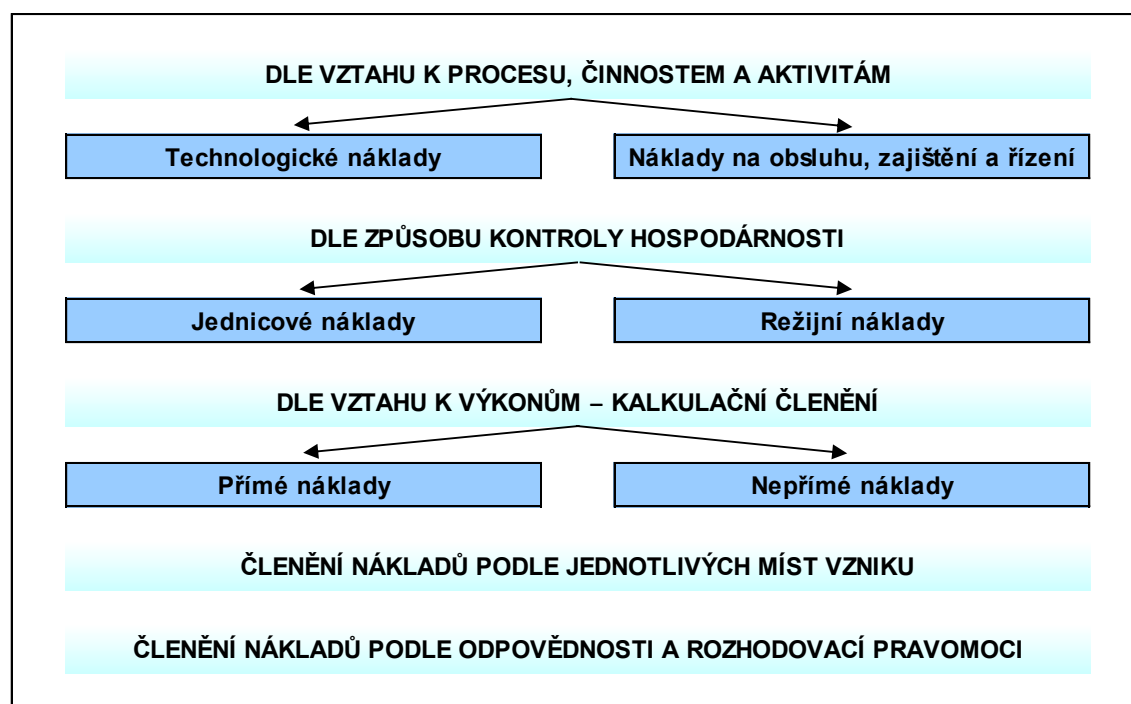
² Nákladový druh Mimořádné náklady byl od 1. 1. 2016 zrušen vyhláškou č. 250/2015 Sb. a nahrazen nákladovým druhem Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace.

Náklady v druhovém členění jsou náklady prvotními, vznikající spotřebou externích ekonomických zdrojů v podniku. Současně jsou náklady jednoduchými, tedy v podniku nedělitelnými.

2.2.2 Účelové členění nákladů

Jak uvádí Fibírová (2012), odpovídá účelové členění nákladů na otázku, k jakému účelu byl nebo bude náklad vynaložen. V rámci účelového členění jsou náklady zkoumány a evidovány dle příčiny a místa jejich vzniku. Jejich základní rozdělení dle jednotlivých hledisek je znázorněno na obrázku 2.2.

Obr. 2.2 Schéma struktury účelového členění nákladů



Zdroj: Mruzková a Lisztwanová (2013), vlastní zpracování

Technologické náklady vznikají přímým vynaložením prostředků a práce při provádění technologických činností, jež jsou součástí výrobního procesu zhotovení konkrétního výkonu. Příkladem technologického nákladu může být náklad na spotřebu základního materiálu, pomocného materiálu pro výrobu nebo osobní náklady výrobních pracovníků.

Dle Krále a kol. (2010) jsou tyto náklady východiskem pro **výkonově orientované řízení nákladů**, jehož podstatou je kontrola a řízení nákladů dle jednotlivých výkonů.

Náklady na obsluhu, zajištění a řízení jsou vyvolány činnostmi, zajišťujícími podmínky hospodárního průběhu daného podnikatelského procesu v podniku. Příkladem mohou být náklady na vytápění a osvětlení provozovny, náklady na zkoušky kvality, osobní náklady THP pracovníků, náklady na zásobování a náklady spojené se správou budov. Tyto náklady vznikají v konkrétních vnitropodnikových útvarech a jsou tedy základním východiskem pro **útvarově odpovědnostní řízení nákladů**.

Jednicové náklady jsou částí technologických nákladů a jsou vyvolány vytvořením každé konkrétní jednotky výkonu. Typickým příkladem takového nákladu je např. spotřeba základního materiálu nebo náklady na mzdy výrobních dělníků.

Režijní náklady nesouvisí na rozdíl od jednicových nákladů bezprostředně s konkrétní jednotkou výkonu, nýbrž jsou vázány na výrobní proces jako na celek a jsou tedy klasifikovány jako náklady společné (Král a kol., 2010). Příkladem mohou být odpisy strojů, spotřeba energií na vytápění a osvětlení, náklady vynaložené na marketing. Režijní náklady jsou dále členěny dle funkce na:

- **výrobní režii**, která zahrnuje část technologických nákladů a náklady na zajištění, obsluhu a řízení,
- **správní režii**, obsahující náklady na správu, řízení a organizaci podniku a
- **odbytovou režii**, zahrnující náklady spojené s prodejní činností, s balením a expedicí, se skladováním.

Přímé a nepřímé náklady se od sebe liší svou zjistitelností a přiřaditelností na daný výkon. Jak vyplývá z názvu, v případě přímých nákladů lze ke konkrétnímu výkonu přiřadit konkrétní náklad, ale v situaci, kdy nelze z dostupných podkladů identifikovat příčinnou vazbu mezi nákladem a výkonem nebo by byla identifikace příliš náročná a tedy neefektivní, jsou tyto náklady dle Popeska (2009) považovány za nepřímé, i když by svou podstatou spadaly do skupiny nákladů přímých.

Náklady podle odpovědnosti a rozhodovací pravomoci

Důsledná evidence nákladů dle místa jejich vzniku je výchozím předpokladem pro zavedení pravidel vnitropodnikového ekonomického řízení nákladů, v rámci kterých je stanovena jednoznačná odpovědnost jednotlivých středisek za splnění svých úkolů a uvedeny způsoby jejich vyhodnocování v pravidelných časových intervalech.

Pro hodnocení hospodárnosti již vynaložených nákladů, sledování vývoje nákladů na kalkulační jednotici, plánování nákladů a rozhodování je nezbytné respektovat rozdílný vztah nákladů ke změnám objemu výkonů.

2.2.3 Náklady dle závislosti na objemu produkce

Jak Král a kol. (2012), tak Popesko (2009) zastávají stejný názor, že z pohledu manažerského účetnictví a jeho následného využití pro manažerská rozhodování, je členění nákladů dle závislosti na objemu produkce jedním z nejdůležitějších nástrojů řízení nákladů. Jsou přitom rozlišovány:

- **variabilní náklady**, měnící se v závislosti na objemu produkce, přičemž při aplikaci metod a nástrojů na podporu ekonomického řízení nákladů se předpokládá jejich proporcionální vývoj,
- **fixní náklady**, které jsou neměnné se změnou objemu výkonů, přičemž v úlohách ekonomického řízení se předpokládá jejich neměnnost v rámci disponibilní kapacity v daném období (roce) a
- **smíšené (semivariabilní) náklady**, obsahující jak variabilní, tak fixní složku nákladů. Celkové náklady podniku jsou tedy smíšenými náklady a jsou tvořeny proporcionální složkou variabilních nákladů a fixními náklady, konstantními v rámci dané kapacity a období.

2.3 Informační základna pro tvorbu kalkulací

Pro zpracování kalkulací je zapotřebí poměrně rozsáhlé datové a informační základny, jež je vytvořena z údajů nebo kombinace těchto údajů, obsažených ve všech dílčích částech systému ekonomického řízení podniku. Jedná se o čtyři základní prvky (primární zdroje informací), podporující ekonomické řízení společnosti:

- rozpočetnictví,
- operativní evidenci,
- účetnictví a
- statistiku.

Rozpočetnictví zahrnuje rozpočty střediskových nákladů a výnosů, rozpočtovou rozvahu a výsledovku, rozpočet peněžních toků a investičních výdajů. Poskytované údaje jsou využívány pro řízení dílčích vnitropodnikových útvarů i podniku jako celku. Z pohledu tvorby kalkulací jsou důležité především rozpočty nákladů a výnosů jednotlivých středisek, které jsou podkladem pro **sestavení předběžných kalkulací**.

Operativní evidence je specifickou částí struktury podnikové informační základny, protože na rozdíl od ostatních prvků tohoto celku, není její obsah zaměřen na sledování nákladů, nýbrž na **evidenci technických a technologických parametrů** procesu tvorby jednotlivých výkonů, případně tvorby stanovených kalkulačních jednic. Jedná se např. o zaznamenávání časů provedení konkrétních operací, evidence množství a druhu spotřebovaných materiálů nebo celkový počet dílčích výkonů. Obecně lze říct, že to jsou informace získané vážením, měřením, propočtem a mnohdy také odborným odhadem. Data jsou zachycována v rámci jednoho dne nebo směny, tak aby mohla být následně využita pro výpočet celkových údajů za zvolené období (týden, dekádu, měsíc, rok atd.). Operativní evidence je jedním z východisek pro tvorbu **výsledných kalkulací** (Mruzková a Lisztwanová, 2013).

Účetnictví jako takové je v podniku vymezeno z několika hledisek. Podle způsobu zachycování účetních dat je rozděleno na:

- finanční účetnictví, zaměřené na podnik jako na celek,
- vnitropodnikové účetnictví, orientované na náklady a výnosy jednotlivých vnitropodnikových středisek a
- manažerské účetnictví, zahrnující nástroje a metody řízení nákladů a využívající údaje minulé (historické), předběžné i speciálně upravené pro potřeby rozhodnutí o budoucnosti.

Obsahem **finančního účetnictví** jsou údaje o skutečných (vynaložených) nákladech, které jsou východiskem pro sestavování **výsledných kalkulací**, a v případě neexistence rozpočtu nákladů a výnosu v podniku i **předběžných kalkulací**.

Vnitropodnikové účetnictví zachycuje údaje, využívané pro sestavení **výsledných kalkulací vnitropodnikových výkonů**, které mohou v obecné rovině nabývat podoby služeb, prací nebo polotovarů, vyprodukovaných jedním útvarem pro druhý útvar téhož podniku (Hradecký aj., 2008). S tímto souvisí i **kalkulace vnitropodnikové ceny**, které jsou tvořeny za účelem ocenění těchto výkonů.

Údaje **manažerského účetnictví** jsou podkladem pro sestavování **výsledných, předběžných, cenových kalkulací** pro operativní řízení i rozhodovací procesy v dlouhodobém časovém horizontu.

Statistika je uceleným shrnutím údajů o jednotlivých výkonech v čase, na základě kterých mohou být pro potřeby rozhodování a řízení sestavovány zprávy o vývoji všech dílčích naturálních i peněžních veličin daného výkonu (např. technických a časových parametrech výkonů, výši jednicových a režijních nákladů, výši příspěvku na úhradu, podílu výkonu na celkovém zisku podniku, hospodárnosti vynaložených nákladů aj.) za jedno nebo více po sobě jdoucích období.

Statistické údaje jsou nezbytným východiskem pro tvorbu a aktualizaci **technickohospodářských norem, předběžných i výsledných kalkulací**.

3 ANALÝZA DATOVÉ ZÁKLADNY PODNIKU PRO POTŘEBY KALKULACÍ

Předmětem praktické části diplomové práce je zpracování kalkulací úplných a neúplných nákladů. Pro tento účel je vybrán český výrobní podnik KUBERG s.r.o., na jehož účetních datech jsou zpracovány jednotlivé analýzy nákladů a následně sestaveny výsledné kalkulace za zvolené období. Z důvodu utajení některých informací jsou na žádost vedení společnosti skutečná data upravena pomocí náhodně zvoleného koeficientu.

V kapitole 3.1 je popsána historie a současnost podniku a je zde představen výrobní program společnosti. V následujícím bodě 3.2 je provedena podrobná analýza současného stavu evidence a řízení nákladů v podniku.

Obsahem kapitoly 3.3 je detailní ucelený rozbor všech nákladových účtů podniku, jehož výsledkem je transformace druhového členění nákladů do podoby účelového členění nákladů. Tato transformace je nezbytnou výchozí datovou základnou pro zpracování kalkulací úplných a neúplných (variabilních) nákladů, které jsou následně řešeny v kapitole 4.

3.1 Charakteristika podniku

Společnost Kuberg s.r.o. je mladá, dynamická a rychle se rozvíjející výrobní společnost, zabývající se vývojem a výrobou dětských sportovních elektrických motocyklů. Strategickým cílem podniku je vybudování silné a etablované značky a do 5 – ti let získání vedoucího postavení na trhu elektrických motorek.

3.1.1 Historie společnosti

S přelomovým nápadem, vyrábět bezpečný typ motorek pro děti, přišel již v roce 2009 pozdější zakladatel a majitel společnosti. Ten, jakožto vášnivý motocyklista, hledal pro svou ani ne tříletou dceru vhodnou a bezpečnou motorku. Jelikož v té době dostupné závodní benzínové motorky byly příliš rychlé, hlučné, těžké a naprosto nevhodné pro tuto věkovou kategorii dětí, rozhodl se, že motorku pro dceru vyrobí sám. Vzhledem k jeho

obchodním zkušenostem mu neunikla nabízející se příležitost vyplnit objevenou mezeru na tomto specifickém trhu a začal se věnovat přípravě podnikatelského plánu.

Myšlenku se mu podařilo zrealizovat v roce 2011, kdy spolu s dalším společníkem založili společnost Kuberg, s právní formou společnost s ručením omezeným a zahájili vývoj a posléze výrobu prvního modelu elektrického motocyklu *START*. Souběžně se pracovalo na vývoji dalších modelů a v průběhu následujících tří let se podnik úspěšně dostal na trh elektrických motorek po celém světě, např. USA, Japonsko, Peru, Chile, Švédsko, Německo a mnoho jiných.

3.1.2 Vlastnická struktura

V současné době má společnost dle výpisu z obchodního rejstříku zapsány čtyři společníky, s obchodními podíly 44,5 %, 44,5 %, 10 % a 1 %, přičemž jeden z majoritních společníků je zároveň nejvýznamnějším investorem podniku. Společnost má zapsán základní kapitál v hodnotě 200 tisíc Kč.

Statutárním orgánem podniku jsou tři jednatelé a platí podmínka, že společnost musí zastupovat vždy alespoň dva jednatelé společně.

3.1.3 Odbytová strategie

Z pohledu odbytu je cílem společnosti vybudovat po celém světě síť importérů (výhradních dovozců), popřípadě dealerskou síť. V současnosti má podnik výhradní zastoupení již v osmi zemích (např. Nový Zéland, Itálie, Norsko, Belgie a Anglie) a uzavřenou dohodu s přibližně osmdesáti dealerstvími po celém světě. Mezi nejvýznamnější trhy společnosti patří například Švédsko, Francie nebo USA.

3.1.4 Výrobní program společnosti

Současné produktové portfolio je složeno ze čtyř modelů elektrických motocyklů – *START*, *TRIAL E*, *CROSS* a *FREE RIDER*, které se liší svým využitím a především cílovou věkovou kategorií dětí. Všechny výrobky jsou spolu s technickým popisem zobrazeny na obr. 3.1.

Obr. 3.1 Modely dětských elektrických motocyklů



Model	START
věková kategorie	3 – 5 let
maximální rychlost	24 km/h
váha motocyklu	21 kg
výkon baterie	1 kW
druh terénu	lehčí



Model	TRIAL E
věková kategorie	5 – 10 let
maximální rychlost	27 km/h
váha motocyklu	33 kg
výkon baterie	3 kW
druh terénu	středně těžké



Model	CROSS
věková kategorie	5 – 12 let
maximální rychlost	27 km/h
váha motocyklu	35 kg
výkon baterie	3 kW
druh terénu	cross tratě



Model	FREE RIDER
věková kategorie	teenager
maximální rychlost	55 km/h
váha motocyklu	36 kg
výkon baterie	8 kW
druh terénu	bez omezení

Zdroj: interní materiály společnosti, vlastní zpracování

3.2 Analýza současného stavu datové základny pro potřeby kalkulací

V této kapitole je provedena analýza výchozího stavu datové základny podniku, která je primárním zdrojem dat pro sestavování kalkulací, a která je zaměřena především na rozbor současného stavu evidence, rozdělení a řízení nákladů.

3.2.1 Ekonomická struktura a řízení nákladů v podniku

V průběhu hospodářského roku jsou sledovány výnosy a náklady a je zjišťován výsledek hospodaření pouze za podnik jako celek. Ve společnosti tedy nejsou vymezeny dílčí vnitropodnikové útvary (střediska) a není aplikováno střediskové vnitropodnikové řízení.

V roce 2015 byl jako jediný nástroj řízení nákladů využíván finanční plán, sestavený v prvních měsících téhož roku. Vzhledem k příliš krátké historii společnosti je plán založen pouze na předpokladech budoucího ekonomického vývoje podniku, nikoliv na kombinaci trendu minulých let a návazné predikce příštího období. V rámci vyhodnocování plnění finančního plánu nejsou evidovány a analyzovány vzniklé odchylky.

3.2.2 Současný stav evidence nákladů

Vedení účetnictví je zajišťováno externí účetní společností, která zpracovává dodané podklady jednou v měsíci, a to k 25. dni následujícího měsíce. Je tak omezena možnost ekonomického úseku podniku pracovat s potřebnými daty v reálném čase, což je velkou nevýhodou při řízení nákladů.

Náklady jsou evidovány v účtové třídě 5 na analytických účtech účtového rozvrhu (viz příloha č. 2), který je sestaven v souladu se zákonem o účetnictví³, a jsou členěny podle druhového členění nákladů. Principy druhového členění nákladů jsou popsány v teoretické části diplomové práce, kap. 2.2.1.

V účetní osnově společnosti, platné pro rok 2015, jsou vymezeny následující položky nákladových okruhů:

³ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

- spotřebované nákupy,
- služby,
- osobní náklady,
- daně a poplatky,
- jiné provozní náklady,
- odpisy, rezervy a opravné položky,
- finanční náklady,
- mimořádné náklady a
- daně z příjmu.

Pro potřeby této práce je nutno ještě zmínit způsob evidence a účtování nákladů na spotřebovaný jednicový materiál (účet 501 101), s tím související služby k materiálu (účet 518 101) a vedlejší pořizovací náklady k pořízení materiálu, které zahrnují dopravné a clo (účet 518 500).

Ve společnosti je zvolena metoda účtování zásob způsobem B⁴, což znamená, že v rámci hospodářského roku jsou veškeré výdaje na pořízení zásob účtovány rovnou do spotřeby, tedy na nákladové účty účtové třídy 5, a k 31. 12. daného roku jsou na základě inventury zaúčtovány zjištěné aktuální zůstatky na účty zásob (rozvaha, účtová třída 1).

Pro rok 2015 je správcem daně příslušného finančního úřadu společnosti uložena povinnost přepočítání stavu skladu zásob k poslednímu dni v roce pomocí kalkulací nákladů na jednotlivé výrobky a porovnání s provedenou skutečnou (fyzickou) inventurou.

3.3 Transformace druhového členění nákladů na účelové

Pro potřeby zpracování kalkulací úplných a neúplných (variabilních) nákladů je nutné provést detailní analýzu všech nákladových položek společnosti a následně transformovat druhové členění nákladů, využívané pro účetní a daňové účely, do podoby účelového členění nákladů, které je nezbytné pro aplikace metod řízení nákladů. Tato transformace je provedena na skutečných datech výrobního podniku Kuberg s.r.o. za rok

⁴ Řešeno v platných zákonech pro rok 2015: Český účetní standard pro podnikatele č. 015, Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

2015, která jsou z důvodů utajení účetních údajů upravená náhodným koeficientem. Výše uvedená transformace je popsána v kapitolách 3.3.1 až 3.3.9.

Získané poznatky z kapitol 3.1, 3.2 a 3.3 jsou dále využity k sestavení a výpočtu výsledných kalkulací úplných a neúplných nákladů jednotlivých výrobků společnosti.

Před zahájením samotné transformace nákladů je nezbytné nejprve vyjmout ze zkoumaného souboru náklady, které nejsou vyvolány hlavní činností společnosti. V příloze č. 3 je uveden seznam analytických účtů, na kterých jsou tyto vyloučené náklady evidovány. Vyňaté nákladové položky nejsou do kalkulací zahrnuty, a proto se s nimi dále nepracuje.

Prvním krokem při transformaci druhového členění nákladů na účelové je provedení analýzy jednotlivých nákladových položek, které jsou evidovány v účetní osnově podniku na analytických účtech. V souladu s teoretickým pojetím účelového členění (viz kapitola 2.2.2) jsou tyto nákladové položky rozčleněny do následujících skupin nákladů:

- jednicové náklady,
- výrobní režie,
- správní režie a
- odbytová režie.

Současně je posuzován vztah takto rozčleněných nákladů ke změně objemu produkce a u jednotlivých nákladových položek je provedena identifikace, zda daný náklad má fixní nebo variabilní charakter.

Vymezení jednotlivých skupin nákladů a rozlišení variabilní a fixní složky nákladů je provedeno v souladu s navrhovanými kalkulačními vzorci kalkulace úplných i variabilních nákladů, které jsou uvedeny v kapitole 4.2.1 a 4.3.1.

Samotná transformace druhového členění je zejména provedena u režijních a jednicových nákladů, které nejsou zjistitelné na kalkulační jednici, ani jednoznačně přiřaditelné místu jejich vzniku. Údaje o jednicových nákladech na základní materiál, které jsou stanovitelné na kalkulační jednici z kusovníků jednotlivých výrobků, jsou obsaženy až v kapitole 4.2.3.

Detailní analýzy jednotlivých nákladových položek jsou uvedeny v tabulkách 3.1 až 3.11 a výsledky těchto analýz jsou využity v konečné transformaci nákladů, která je obsahem přílohy č. 8, a jejíž zkrácená verze je zpracována v kapitole 3.3.9, tabulce 3.12.

Všechny náklady, které jsou jednoznačně přiřaditelné k místu vzniku těchto nákladů, jsou zahrnuty až v konečné transformaci nákladů, popsané v kapitole 3.3.9 a příloze č. 8.

Výchozí i rozdělené částky nákladů jsou zaokrouhleny na celé koruny.

3.3.1 Analýza nákladů na firemní a pronajatá vozidla

Náklady na firemní a pronajatá vozidla jsou evidovány na analytických účtech:

- 501 400 – *Spotřeba PHM nafta,*
- 501 401 – *Spotřeba PHM benzín,*
- 511 000 – *Opravy a udržování,*
- 518 302 – *Pronájem vozidla,*
- 531 000 – *Daň silniční,*
- 548 500 – *Pojištění k úvěru Ford a*
- 562 500 – *Úrok k úvěru Ford.*

Odpisy dlouhodobého hmotného majetku, vztahující se k firemním vozidlům, jsou zachyceny na hromadném účtu 551 000 – *Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku* a pro účely této práce jsou analyzovány samostatně v kapitole 3.3.8.

Ve společnosti jsou používána dvě vozidla a jeden nákladní přívěs. Jedno z vozidel není majetkem podniku, nýbrž je pronajímáno. Šetřením bylo zjištěno, že vozidla jsou využívána z 90 % na přepravu výrobního materiálu a z 10 % slouží k zajištění výstav a veletrhů, kde podnik prezentuje své produkty. Na základě tohoto rozdělení je 90 % nákladů každého výše uvedeného účtu zařazeno do výrobní režie a zbylých 10 % do odbytové režie.

Náklady účtů 501 400, 501 401 a 511 000 přiřazených do výrobní režie, jsou klasifikovány jako náklady variabilní, protože lze mezi nimi a množstvím vyrobených produktů vysledovat příčinnou souvislost. Zbytek nákladů je zahrnut do jejich fixní části. Výsledné rozčlenění nákladů na firemní a pronajatá vozidla je uvedeno v tab. 3.1.

Tab. 3.1 Detailní analýza nákladů na firemní a pronajatá vozidla za rok 2015 v Kč

Vozidlo A, B a nákladní přívěs									
Účet	Název	Výrobní režie (VR)		Správní režie (SR)		Odbytová režie (OR)		Celkem za účet	Kontrolní číslo⁵
		FIX	VAR	FIX	VAR	FIX	VAR		
501 400	Spotřeba PHM - nafta		68 010			7 557		75 567	0
501 401	Spotřeba PHM - benzín		8 901			989		9 890	0
511 000	Opravy a udržování		16 483			1 831		18 314	0
518 302	Pronájem vozidel	44 248				4 916		49 165	0
531 000	Daň silniční	1 672				186		1 858	0
548 500	Pojištění k úvěru Ford	3 885				432		4 316	0
562 500	Úrok z úvěru Ford	3 486				387		3 873	0

Zdroj: vlastní zpracování

3.3.2 Analýza účtu 502 000 – Spotřeba energie

Na analytickém účtu 502 000 jsou evidovány náklady na spotřebu elektrické energie a spotřebu plynu. I přesto, že se jedná o výrobní společnost, jsou tyto dvě energie spotřebovávány především k osvětlení a vytápění všech prostor podniku, protože probíhající výroba má převážně manuální charakter. Z tohoto důvodu se nejedná o náklad jednicový, nýbrž o náklad režijní a současně náklad fixní.

Pro účely přiřazení spotřebovaných energií do jednotlivých skupin režijních nákladů, je jako rozvrhová základna použita celková plocha výrobního podniku v m² a její procentuální rozdělení dle jednotlivých prostor a jejich způsobu využití (tab. 3.2).

Pro lepší názornost je v příloze č. 12 zobrazen zjednodušený náčrt půdorysu celého podniku, včetně plošné výměry všech místností a prostor v m², k jehož vypracování je použita technická dokumentace společnosti, zpracovaná projektovou kanceláří Inpros F-M s.r.o. V příloze č. 5 je pak uvedeno přehledné schéma přiřazení prostor podniku ke konkrétním pracovištím, rozčleněným podle věcného účelu.

⁵ Kontrolní číslo představuje celkovou částku daného účtu poníženou o součet částek jednotlivých skupin nákladů daného účtu.

Tab. 3.2 Rozdělení prostor společnosti dle plochy v m²

Název	Rozměry v m ²	%	Jednicový (J)	Výrobní režie (VR)	Správní režie (SR)	Odbytová režie (OR)
Výroba	470,64	33,34%		33,34%		
Místnosti sloužící zaměstnancům výroby	219,11	15,52%		15,52%		
Sklad materiálu	247,84	17,56%		17,56%		
Sklad hotových výrobků	233,85	16,57%				16,57%
Kancelář	127,24	9,01%			9,01%	
Místnosti sloužící zaměstnancům správy	112,87	8,00%			8,00%	
Celkem	1 411,55	100%	0,00%	66,42%	17,01%	16,57%

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce 3.3 jsou následně náklady na spotřebované energie rozpočítány dle vypočtených procentuálních podílů z celkové plochy objektu, uvedených v tabulce 3.2, do jednotlivých skupin režijních nákladů.

Tab. 3.3 Detailní analýza účtu 502 000 za rok 2015 v Kč – Spotřeba energií

Účet 502 000 celkem v Kč	186 678							
Název	Jednicový (J)		Výrobní režie (VR)		Správní režie (SR)		Odbytová režie (OR)	
	FIX	VAR	FIX	VAR	FIX	VAR	FIX	VAR
Výroba			62 238					
Místnosti zaměstnanců výroby			28 972					
Sklad materiálu			32 781					
Sklad hotových výrobků							30 933	
Kancelář					16 820			
Místnosti zaměstnanců správy					14 934			
Celkem	0	0	123 991	0	31 754	0	30 933	0
<i>Kontrolní číslo⁶</i> 0								

Zdroj: vlastní zpracování

3.3.3 Analýza účtu 503 000 – Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek

Tento účet je používán společností k evidenci nákladů vynaložených na vodné a stočné. Jako rozvrhová základna pro rozčlenění těchto nákladů do skupin režijních nákladů je zvolen počet zaměstnanců, připadajících ke konkrétním pracovním pozicím,

⁶ Kontrolní číslo představuje celkovou částku daného účtu poníženou o součet částek jednotlivých skupin nákladů daného účtu.

tak jak je znázorněno v příloze č. 4. Rozpis pracovních pozic dle účelového členění nákladů je obsahem tabulky 3.4.

Údaje v tabulce 3.4 jsou vypočteny na základě vzorce:

$$N_S = \frac{N_{503000}}{\sum Z} \cdot Z_{PP} \text{ Kč}, \quad (3.1)$$

kde N_S je vypočtený náklad konkrétní nákladové skupiny, N_{503000} je celkový náklad účtu 503 000, převzatý z účetnictví, $\sum Z$ je celkový počet zaměstnanců a Z_{PP} je počet zaměstnanců dané pracovní pozice.

Tab. 3.4 Detailní analýza účtu 503 000 za rok 2015 v Kč – Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek

Účet 503 000 celkem v Kč		4 363							
Název pracovní pozice	Počet zaměstnanců	Jednicový (J)		Výrobní režie (VR)		Správní režie (SR)		Odbytová režie (OR)	
		FIX	VAR	FIX	VAR	FIX	VAR	FIX	VAR
Montážní pracovník	9			1 870					
Montážní pracovník / Uklízečka	1			104		104			
Výrobní mistr	1			208					
Vedoucí výroby	1			208					
Elektromechanik	1			208					
Skladník	2			208				208	
Designer	1			208					
Administrativní pracovník	1					208			
Konzultant	1					208			
Export manažer	1							208	
Marketing manažer	1							208	
Praktikant	1							208	
Celkem	21			3 013	0	519	0	831	0
<i>Kontrolní číslo⁷</i>		<i>0</i>							

Zdroj: vlastní zpracování

3.3.4 Analýza účtu 518 300 – Nájemné

Hlavní činnost společnosti Kuberg s.r.o. je prováděna v nemovitosti, která není majetkem společnosti, nýbrž tyto prostory jsou podnikem pronajímány.

⁷ Kontrolní číslo představuje celkovou částku daného účtu poníženou o součet částek jednotlivých skupin nákladů daného účtu.

Stejně jako v případě rozčlenění nákladů na spotřebu energií (účet 502 000), jsou i u tohoto účtu zvoleny jako rozvrhová základna procentuální podíly ploch jednotlivých prostor, které jsou svým využitím přiřaditelné ke konkrétním skupinám nákladů (viz tabulka 3.2).

Tab. 3.5 Detailní analýza účtu 518 300 – Nájemné za rok 2015 v Kč

Účet 518 300 celkem v Kč	198 698							
Název	Jednicový (J)		Výrobní režie (VR)		Správní režie (SR)		Odbytová režie (OR)	
	FIX	VAR	FIX	VAR	FIX	VAR	FIX	VAR
Výroba			66 246					
Místnosti zaměstnanců výroby			30 838					
Sklad materiálu			34 891					
Sklad hotových výrobků							32 924	
Kancelář					17 903			
Místnosti zaměstnanců správy					15 896			
Celkem	0	0	131 975	0	33 798	0	32 924	0
<i>Kontrolní číslo⁸</i> 0								

Zdroj: vlastní zpracování

3.3.5 Analýza účtu 518 400 – Telefony, Internet

V podniku je instalovaná pevná telefonní linka a zároveň je na různých pracovních pozicích využíváno několika mobilních telefonů. Internet je dostupný pro všechny zaměstnance bez rozdílu.

Vzhledem ke skutečnosti, že z dostupných dokumentů, poskytnutých společností Kuberg s.r.o. pro účely vypracování této práce, nelze přesně určit a přiřadit jednotlivé položky účtu 518 400 ke konkrétním skupinám nákladů, je zde využita totožná metoda rozčlenění, jako v případě účtu 503 000 – *Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek*. Metoda spočívá v přepočtu daného nákladu dle počtu zaměstnanců konkrétní pracovní pozice, která je definována a zařazena k určité skupině režijních nákladů.

Údaje v tabulce 3.6 jsou vypočteny pomocí vzorce:

$$N_s = \frac{N_{518400}}{\sum Z} \cdot Z_{PP} \text{ Kč}, \quad (3.2)$$

⁸ Kontrolní číslo představuje celkovou částku daného účtu poníženou o součet částek jednotlivých skupin nákladů daného účtu.

kde N_S je vypočtený náklad konkrétní nákladové skupiny, N_{518400} je celkový náklad účtu 518 400, převzatý z účetnictví, ΣZ je celkový počet zaměstnanců a Z_{PP} je počet zaměstnanců dané pracovní pozice.

Tab. 3.6 Detailní analýza účtu 518 400 – Telefony, Internet za rok 2015 v Kč

Účet 518 400 celkem v Kč		40 161							
Název pracovní pozice	Počet zaměstnanců	Jednicový (J)		Výrobní režie (VR)		Správní režie (SR)		Odbytová režie (OR)	
		FIX	VAR	FIX	VAR	FIX	VAR	FIX	VAR
Montážní pracovník	9			17 212					
Montážní pracovník / Uklízečka	1			956		956			
Výrobní mistr	1			1 912					
Vedoucí výroby	1			1 912					
Elektromechanik	1			1 912					
Skladník	2			1 912				1 912	
Designer	1			1 912					
Administrativní pracovník	1					1 912			
Konzultant	1					1 912			
Export manažer	1							1 912	
Marketing manažer	1							1 912	
Praktikant	1							1 912	
Celkem	21			27 730	0	4 781	0	7 650	0
<i>Kontrolní číslo⁹</i>		<i>0</i>							

Zdroj: vlastní zpracování

3.3.6 Analýza osobních nákladů

Další nákladově významnou položkou, kterou je nutno rozčlenit do skupin režijních nákladů, jsou osobní náklady. Součástí osobních nákladů jsou účty:

- 521 000 – *Mzdové náklady,*
- 522 000 – *Příjmy společníků obchodních korporací ze závislé činnosti a*
- 524 000 – *Zákonné sociální pojištění.*

Na posledním z uvedených účtů (524 000) je evidováno jak zdravotní, tak sociální pojištění, hrazené a odváděné zaměstnavatelem z mezd zaměstnanců.

⁹ Kontrolní číslo představuje celkovou částku daného účtu poníženou o součet částek jednotlivých skupin nákladů daného účtu.

V rámci analýzy osobních nákladů je v prvním kroku zpracován přehled pracovních pozic, specifikována pracovní náplň a na základě těchto informací je provedeno rozvržení celkových ročních nákladů jednotlivých profesí a přiřazení k příslušným nákladovým skupinám, tak jak je uvedeno v tabulce 3.7.

Tab. 3.7 Klasifikace pracovních pozic pro potřeby účelového členění nákladů

Název pracovní pozice	Stručná náplň práce	Technologický náklad		Náklad na obsluhu, zajištění a řízení					
		Jednicový (J)		Výrobní režie (VR)		Správní režie (SR)		Odbytová režie (OR)	
		FIX	VAR	FIX	VAR	FIX	VAR	FIX	VAR
Montážní pracovník	montáž výrobků	X							
Montážní pracovník/ Uklízečka	polepy motocyklů úklid kanceláří	X (50%)				X (50%)			
Výrobní mistr	příprava práce, zodpovědnost za směnu			X					
Vedoucí výroby	organizace chodu výroby, nákup materiálu, plánování výroby			X					
Elektromechanik	elektropráce ve výrobě			X					
Skladník	obsluha skladu hotových výrobků a materiálu			X (50 %)				X (50 %)	
Designer	koncepční návrh elektromotocyklů a podpora výroby			X					
Administrativní pracovník	příprava dokladů pro účetní firmu					X			
Export manažer	obchodní činnosti							X	
Marketing manažer	marketing							X	
Treinee	asistent obchodu							X	
Konzultant	podklady k dotacím					X			

Zdroj: vlastní zpracování

Pracovníci na pozicích Montážní pracovník / Uklízečka a Skladník vykonávají svou činnost, která je společná pro více skupin nákladů. Protože v podniku neexistuje evidence o odpracovaných hodinách na rozdílných pracovištích, jsou osobní náklady těchto pracovníků rozvrženy do jednotlivých skupin nákladů v poměru 1 : 1. V tabulce 3.7 je toto rovnoměrné rozdělení vyjádřeno pomocí procentního podílu.

V dalším kroku v tabulce 3.8 jsou účty 521 000 – *Hrubé mzdy*, 522 000 – *Příjmy společníků obchodních korporací ze závislé činnosti* a sociální a zdravotní pojištění, evidované podnikem na účtu 524 000 rozděleny do příslušných skupin nákladů v poměru daném v tab. 3.7, a to dle jednotlivých pracovních pozic. Výpočty jsou provedeny na základě souhrnné rekapitulace mezd za rok 2015, která je pro svou obsáhlost zpracována a uvedena v příloze č. 6.

Tab. 3.8 Analýza osobních nákladů dle pracovních pozic za rok 2015 v Kč

Pracovní pozice	Typ nákladu		Hrubá mzda	Soc. a zdr. poj.
			(účet 521 000 + 522 000)	(účet 524 000)
Montážní pracovník	J	FIX	186 399	60 642
Montážní pracovník / Uklízečka - 50%	J	FIX	23 723	7 926
Celkem jednicové náklady (J)			210 122	68 569
Výrobní mistr	VR	FIX	6 634	2 256
Vedoucí výroby	VR	FIX	61 453	20 894
Elektromechanik	VR	FIX	40 480	13 763
Designer	VR	FIX	10 967	0
Skladník - 50%	VR	FIX	82 060	27 900
Celkem výrobní režie (VR)			201 594	64 813
Administrativní pracovník	SR	FIX	86 059	29 260
Konzultant	SR	FIX	42 626	0
Montážní pracovník / Uklízečka - 50%	SR	FIX	23 723	7 926
Celkem správní režie (SR)			152 408	37 186
Export manažer	OR	FIX	239 073	81 285
Marketing manažer	OR	FIX	43 410	14 759
Praktikant	OR	FIX	7 068	2 403
Skladník - 50%	OR	FIX	82 060	27 900
Celkem odbytová režie (OR)			371 612	126 348
CELKEM			935 736	296 916
<i>Kontrolní číslo¹⁰</i>			<i>0</i>	<i>0</i>

Zdroj: vlastní zpracování

Osobní náklady jednicového i režijního charakteru jsou klasifikovány jako fixní, a to z důvodu aplikace časové mzdy všech pracovníků v podniku a neexistence odvození výše osobních nákladů v závislosti na objemu produkce.

3.3.7 Analýza účtu 532 000 – Daň z nemovitých věcí

Jak bylo již zmíněno v kapitole 3.3.4, hlavní činnost podniku je prováděna v pronajatém objektu. Pronajímatel daných prostor nezahrnuje náklad za daň z nemovitostí, kterou odvádí příslušnému finančnímu úřadu do ceny nájmu, nýbrž fakturuje tuto částku společnosti Kuberg s.r.o. odděleně, a to vždy jednou ročně.

Pro výpočet tohoto typu nákladu je aplikována stejná rozvrhová základna jako pro rozčlenění nákladů na spotřebu energií (tab. 3.3) a nákladů na nájemné (tab. 3.5), tedy

¹⁰ Kontrolní číslo představuje celkovou částku daného účtu poníženu o součet částek jednotlivých skupin nákladů daného účtu.

procentuální podíly ploch jednotlivých prostor, které jsou svým využitím přiřazeny v tabulce 3.2 ke konkrétním skupinám režijních nákladů.

Tab. 3.9 Detailní analýza účtu 532 000 – Daň z nemovitých věcí za rok 2015 v Kč

Účet 532 000 celkem v Kč	4 323							
Název	Jednicový (J)		Výrobní režie (VR)		Správní režie (SR)		Odbytová režie (OR)	
	FIX	VAR	FIX	VAR	FIX	VAR	FIX	VAR
Výroba			1 441					
Místnosti sloužící zaměstnancům výroby			671					
Sklad materiálu			759					
Sklad hotových výrobků							716	
Kancelář					389			
Místnosti sloužící zaměstnancům správy					346			
Celkem	0	0	2 871	0	735	0	716	0
<i>Kontrolní číslo¹¹</i> 0								

Zdroj: vlastní zpracování

3.3.8 Analýza odpisů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Společnost Kuberg s.r.o. eviduje odpisy na třech různých analytických účtech syntetického účtu 551, a to:

- 551 000 – *Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku,*
- 551 001 – *Odpisy TZ Mankovice a*
- 551 002 – *Odpisy účetní.*

Podrobnou analýzou výše uvedených analytických účtů v podnikovém účetnictví bylo zjištěno, že účetní jednotka využívá toto rozdělení z důvodů specifických daňových požadavků, ale z účetního pohledu se jedná o totožné náklady. Proto na ně je, z pohledu analýzy nákladů pro účely výpočtu kalkulací, nahlíženo stejně.

Analytický účet 551 001 obsahuje technické zhodnocení (TZ) pronajímaného objektu, které podnik financoval a zařadil tedy jako svůj majetek. Je zde použita totožná metoda rozvržení nákladů jako v případě rozdělení režijních nákladů na spotřebu energií (tab. 3.3), nájemného (tab. 3.5) a s tím souvisejícím nákladem na daň z nemovitých věcí, který je podrobně analyzován v tabulce 3.9. Náklady těchto čtyř analytických účtů jsou

¹¹ Kontrolní číslo představuje celkovou částku daného účtu poníženu o součet částek jednotlivých skupin nákladů daného účtu.

rozčleněny pomocí procentuálních podílů ploch jednotlivých prostor provozovny, které jsou ke konkrétním skupinám nákladů přiřčeny na základě svého využití (viz tab. 3.2).

Výsledky detailní analýzy odpisů technického zhodnocení provozovny jsou obsaženy v tabulce 3.10.

Tab. 3.10 Detailní analýza účtu 551 001 – Odpisy TZ Mankovice za rok 2015 v Kč

Účet 551 001 celkem v Kč		77 864								
Karta maj.	Název majetku	Odpis 2015	Jednicový (J)		Výrobní režie (VR)		Správní režie (SR)		Odbytová režie (OR)	
			FIX	VAR	FIX	VAR	FIX	VAR	FIX	VAR
15IM001	TZ Mankovice	76 454			50 781		13 005		12 668	
15IM005	TZ Mankovice - elektroinstalace	1 410			936		240		234	
	CELKEM	77 864			51 717	0	13 245	0	12 902	0
Kontrolní číslo ¹²		0								

Zdroj: vlastní zpracování

V příloze č. 7 jsou další náklady na účetní odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (účet 551 000 a 551 002) přiřazeny do skupin režijních nákladů v souladu s jednotlivými majetkovými kartami podniku, dle kterých je určen účel pořízení a místo užití.

Konečná analýza odpisů dle účelového členění nákladů je výsledkem shrnutí tabulky 3.10 a přílohy č. 7 a je uvedena v tabulce 3.11.

Tab. 3.11 Detailní analýza odpisů DNM a DHM za rok 2015 v Kč

Účet	Název	Jednicový (J)		Výrobní režie (VR)		Správní režie (SR)		Odbytová režie (OR)		Celkem za účet	Kontrolní číslo ¹³
		FIX	VAR	FIX	VAR	FIX	VAR	FIX	VAR		
551 000	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku			37 313	0	2 645	0	2 290	0	42 247	0
551 001	Odpisy TZ Mankovice			51 717	0	13 245	0	12 902	0	77 864	0
551 002	Odpisy účetní			790 846	0	171 472	0	1 388	0	963 706	0
	CELKEM			879 876	0	187 361	0	16 580	0	1 083 817	

Zdroj: vlastní zpracování

¹² Kontrolní číslo představuje celkovou částku daného účtu poníženou o součet částek jednotlivých skupin nákladů daného účtu.

¹³ Kontrolní číslo představuje celkovou částku daného účtu poníženou o součet částek jednotlivých skupin nákladů daného účtu.

3.3.9 Konečná transformace nákladů pro zpracování kalkulací

V této kapitole je pro účely vytvoření kalkulací zpracována konečná transformace druhového členění nákladů na účelové členění nákladů všech nákladových položek společnosti Kuberg s.r.o. za rok 2015 v Kč, evidovaných v účetní osnově na analytických účtech.

Přitom jsou využity výsledky detailních analýz účtů se smíšenými náklady, jednoznačně nepřiraditelnými do skupin nákladů výrobní, správní a odbytové režie, obsažené v tabulkách 3.1 až 3.11.

Konečná transformace nákladů za jednotlivé analytické účty společnosti je uvedena v příloze 8. Vzhledem k poměrně rozsáhlé analytické evidenci nákladových účtů podniku jsou v následující tabulce 3.12 uvedeny transformované náklady v součtech za syntetické účty.

Tab. 3.12 Konečná transformace nákladů za rok 2015 v Kč

Název účtu	Pohyb k 31. 12. 2015	Technologický náklad		Náklad na obsluhu, zajištění a řízení					
		Jednicový (J)		Výrobní režie (VR)		Správní režie (SR)		Odbytová režie (OR)	
		FIX	VAR	FIX	VAR	FIX	VAR	FIX	VAR
Syntetický účet 501	9 114 306	0	8 715 922	179 971	76 911	93 785	0	25 166	22 551
Syntetický účet 502	186 678	0	0	123 991	0	31 754	0	30 933	0
Syntetický účet 503	4 363	0	0	3 013	0	519	0	831	0
Syntetický účet 511	18 314	0	0	0	16 483	0	0	1 831	0
Syntetický účet 512	233 216	0	0	0	0	0	0	233 216	0
Syntetický účet 513	5 418	0	0	0	0	0	0	5 418	0
Syntetický účet 518	3 272 975	0	894 570	770 793	0	798 236	0	799 448	9 928
Syntetický účet 521 a 522	935 736	210 122	0	201 594	0	152 408	0	371 612	0
Syntetický účet 524	296 916	68 569	0	64 813	0	37 186	0	126 348	0
Syntetický účet 531	1 858	0	0	1 672	0	0	0	186	0
Syntetický účet 532	4 323	0	0	2 871	0	735	0	716	0
Syntetický účet 538	4 838	0	0	0	0	4 838	0	0	0
Syntetický účet 548	61 109	0	0	28 517	0	32 161	0	432	0
Syntetický účet 551	1 083 817	0	0	879 876	0	187 361	0	16 580	0
Syntetický účet 562	97 484	0	0	3 486	0	93 611	0	387	0
Syntetický účet 568	15 388	0	0	0	0	15 388	0	0	0
CELKEM	15 336 739	278 690	9 610 492	2 260 599	93 394	1 447 981	0	1 613 104	32 478
<i>Kontrolní číslo¹⁴</i>		0							

Zdroj: vlastní zpracování

¹⁴ Kontrolní číslo představuje celkovou částku daného účtu poníženu o součet částek jednotlivých skupin nákladů daného účtu.

Takto rozčleněné náklady jsou podkladem pro přiřazení nákladů ke konkrétním položkám kalkulačních vzorců kalkulací úplných a neúplných (variabilních) nákladů a dále jsou využity k samotným výpočtům jednotlivých druhů kalkulací, které jsou popsány v kapitole 4.

4 ZPRACOVÁNÍ KALKULACÍ ÚPLNÝCH A NEÚPLNÝCH NÁKLADŮ

Cílem této kapitoly je zpracovat kalkulace úplných a neúplných (variabilních) nákladů výrobního portfolia společnosti Kuberg s.r.o., jejichž teoretické principy jsou uvedeny v kapitole 2.1.2.

Před zahájením výpočtů nákladů je nutno si nejprve vymezit předmět kalkulace a určit kalkulační jednici (viz kapitola 4.1). S kalkulační jednicí se pak dále pracuje jako s výkonem, na který jsou sestavovány samotné kalkulace nákladů.

Velmi důležitým navazujícím krokem je definování a vytvoření kalkulačních vzorců, které musí svou strukturou a věcnou náplní odpovídat podmínkám a specifickým potřebám daného podniku (viz kapitola 4.2.1 a kapitola 4.3.1). Struktura sestavených originálních kalkulačních vzorců je založena na detailním poznání technických parametrů výrobků a konkrétním způsobu evidence nákladů v podniku, které jsou popsány a podrobně analyzovány v kapitole 3.

Na základě podrobných rozborů všech nákladových účtů podniku, zpracovaných v rámci kapitoly 3, a jejich následné transformaci z druhového členění nákladů do podoby účelového členění nákladů (viz tab. 3.12 a příloha č. 8), jsou v kapitole 4.2 sestaveny výsledné kalkulace úplných nákladů pro jednotlivé typy výrobků. Vypracované výsledné kalkulace neúplných (variabilních) nákladů jsou pak uvedeny v navazující kapitole 4.3.

4.1 Vymezení předmětu kalkulace a kalkulační jednice

Předmětem kalkulace jsou elektrické motocykly, vyráběné společností Kuberg s.r.o. Charakteristika těchto výrobků je obsahem kapitoly 3.1.4, přičemž samotné kalkulace úplných a neúplných nákladů jsou v kapitolách 4.2 a 4.3 zpracovány samostatně pro každý z nich. Z hlediska obecné klasifikace výkonu je na produkci podniku pohlíženo jako na homogenní výrobu s více druhy výrobků.

Kalkulační jednicí je 1 ks dokončené a prodané elektrické motorky daného typu modelu. Jedná se o čtyři druhy motocyklů, které jsou v kalkulacích identifikovány názvem výrobku (viz tab. 4.1).

Zároveň je v tabulce 4.1 uvedeno **kalkulované množství**, kterým je pro potřeby této práce skutečné množství vyrobených a prodaných motocyklů za rok 2015.

Tab. 4.1 Přehled typů výrobků za rok 2015

Pořadové číslo	Typ výrobku	Počet vyrobených výrobků (ks)	Počet prodaných výrobků (ks)
1.	START	183	173
2.	TRIAL E	194	183
3.	CROSS	325	203
4.	FREE RIDER	62	62
	Σ Celkem za rok 2015	764	621

Zdroj: vlastní zpracování

4.2 Sestavení kalkulací úplných nákladů

Výpočet kalkulace je proveden ve dvou krocích. V prvním kroku jsou vypočteny náklady přímé a v dalším kroku musí dojít k rozvržení nepřímých nákladů.

Pro rozvržení nepřímých nákladů je zvolena jako základní kalkulační technika kalkulace přírážková se čtyřmi rozvrhovými základnami. Tato technika je zvolena z důvodů heterogenního charakteru výroby, která je tvořena produkcí dětských elektrických motocyklů, a pro kterou je charakteristický vznik výrobku mechanickým spojováním různých dílů, přičemž všechny komponenty zůstanou i nadále jako samostatné a vyměnitelné části jednoho celku. Volba této konkrétní metody vyplývá také z rozdílné časové náročnosti výroby jednotlivých výkonů a taktéž z možné změny skutečné doby výrobních operací v reálných výrobních podmínkách, např. vlivem změny technologie u některého výrobku nebo vlivem prostojů, způsobených neočekávanými vlivy.

Samotná výroba se vyznačuje jednoduchými výrobními operacemi (montáž a balení), pro které jsou zjistitelné údaje na jednotlivé kalkulační jednice. Jedná se o časové údaje o dobách výrobních operací, jež jsou stanoveny jednorázovým šetřením, a dále o počty vyrobených a prodaných výrobků.

4.2.1 Návrh struktury kalkulace úplných nákladů

Jak bylo již zmíněno v úvodu kapitoly 4, navržený kalkulační vzorec musí vždy respektovat a věcně odrážet potřeby a podmínky daného podniku, pro který je sestavován. Po nezbytné konzultaci s vedením zvolené společnosti Kuberg s.r.o. a po detailním rozboru dostupných ekonomických dat podniku, jsou v tabulce 4.2 finálně navrženy jednotlivé položky kalkulačního vzorce úplných nákladů.

Tab. 4.2 Vzorec pro kalkulaci úplných nákladů

KALKULACE ÚPLNÝCH NÁKLADŮ				
Označení položky	Výpočet	Název kalkulační položky	Přímý / Nepřímý	VARiabilní / FIXní
1		Jednicový materiál	P	VAR
2		Jednicové mzdy	N	FIX
3		Soc. a zdr. poj z jednicových mezd (34%)	N	FIX
4.1		Ostatní jednicové náklady - služby k materiálu	P	VAR
4.2		Ostatní jednicové nákl. - vedlejší pořiz. nákl. (doprava, clo)	N	VAR
A.I	$\Sigma (1 + 4.1 + 4.2)$	* Jednicové náklady - VAR		
A.II	$\Sigma (2 + 3)$	* Jednicové náklady - FIX		
A	$\Sigma (A.I + A.II)$	** JEDNICOVÉ NÁKLADY		
5		Výrobní režie - VAR	N	VAR
6		Výrobní režie - FIX	N	FIX
B.I	$\Sigma (5)$	* Výrobní režie - VAR		
B.II	$\Sigma (6)$	* Výrobní režie - FIX		
B	$\Sigma (B.I + B.II)$	** VÝROBNÍ REŽIE		
C.I	$\Sigma (A.I + B.I)$	* Vlastní náklady výroby - VAR		
C.II	$\Sigma (A.II + B.II)$	* Vlastní náklady výroby - FIX		
C	$\Sigma (C.I + C.II)$	*** VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY		
7		Správní režie - VAR	N	VAR
8		Správní režie - FIX	N	FIX
D.I	$\Sigma (7)$	* Správní režie - VAR		
D.II	$\Sigma (8)$	* Správní režie - FIX		
D	$\Sigma (D.I + D.II)$	** SPRÁVNÍ REŽIE		
E.I	$\Sigma (C.I + D.I)$	* Vlastní náklady výkonu - VAR		
E.II	$\Sigma (C.II + D.II)$	* Vlastní náklady výkonu - FIX		
E	$\Sigma (E.I + E.II)$	*** VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU		
9		Odbytová režie - VAR	N	VAR
10		Odbytová režie - FIX	N	FIX
F.I	$\Sigma (9)$	* Odbytová režie - VAR		
F.II	$\Sigma (10)$	* Odbytová režie - FIX		
F	$\Sigma (F.I + F.II)$	** ODBYTOVÁ REŽIE		
G.I	$\Sigma (B.I + D.I + F.I)$	* Režijní náklady - VAR		
G.II	$\Sigma (B.II + D.II + F.II)$	* Režijní náklady - FIX		
G	$\Sigma (G.I + G.II)$	** REŽIJNÍ NÁKLADY		
H.I	$\Sigma (A.I + G.I)$	* Úplné vlastní náklady výkonu - VAR		
H.II	$\Sigma (A.II + G.II)$	* Úplné vlastní náklady výkonu - FIX		
H	$\Sigma (H.I + H.II)$	*** ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU		
11		PRODEJNÍ CENA VÝROBKU		
CH	$\Sigma (11 - H)$	ZISK (ZTRÁTA)		

Zdroj: vlastní zpracování

Vytvořený kalkulační vzorec, znázorněný v tab. 4.2, je rozdělen na jednicové náklady a výrobní, správní a odbytovou režii, přičemž jsou zde vždy zapsány mezisoučty za variabilní a fixní složku jednotlivých skupin nákladů. Kalkulační vzorec obsahuje tzv. základní položky kalkulačního vzorce (ve vzorci označeny arabskými číslicemi 1 až 10), které jsou charakterizovány svým vztahem ke změně objemu produkce, tedy jestli mají fixní nebo variabilní charakter a zároveň, jsou-li nákladem přímým, či nepřímým, tedy přímo zjištěitelným či nezjištěitelným na kalkulační jednotici.

Důležitými údaji ve vzorci jsou položky označeny písmeny C, E a H, jejichž obsahem je součet níže uvedených kalkulačních položek:

- „C“ Vlastní náklady výroby
 - jednicové náklady
 - a výrobní režie,
- „E“ Vlastní náklady výkonu
 - jednicové náklady,
 - výrobní režie a
 - správní režie a
- „H“ Úplné vlastní náklady výkonu
 - jednicové náklady,
 - výrobní režie,
 - správní režie a
 - odbytová režie.

Pro úplnost je do vzorce zařazen i součet za celkové režijní náklady, v rozdělení na fixní a variabilní složku (viz položka „G“ tabulky 4.2), aby bylo možno vyhodnotit vzájemný poměr jednicových a režijních nákladů a podíl těchto složek v úplných vlastních nákladech kalkulační jednotice.

Vzhledem k rozčlenění položek na fixní a variabilní složku se jedná o dynamický kalkulační vzorec úplných nákladů.

V poslední části vzorce je zadána prodejní cena výrobku, pomocí které je po odečtení úplných vlastních nákladů vypočítán zisk (popřípadě ztráta) z prodeje daného výrobku. Tato funkce je využitelná pouze pro výslednou kalkulaci úplných nákladů na prodané výrobky, nikoliv na kalkulaci vyrobených výrobků.

4.2.2 Přiřazení nákladů k položkám kalkulačního vzorce

V této kapitole jsou jednotlivé položky nákladů, teoreticky popsané v kapitole 2.2.2, přiřazeny ke konkrétním základním položkám vytvořeného kalkulačního vzorce úplných nákladů. Výchozím podkladem je konečná transformace nákladů, uvedená v kapitole 3.3.9, tabulce 3.12.

V tabulce 4.3 jsou přehledně zpracovány a vyčísleny součty nákladů za syntetické účty a základní položky kalkulačního vzorce. Detailní rozpis přiřazení nákladů všech analytických účtů podniku je proveden v příloze č. 9.

Tab. 4.3 Výše nákladů základních kalkulačních položek dle jednotlivých syntetických účtů za rok 2015 v Kč

Syntetický účet	Pohyb k 31. 12. 2015	Položky kalkulačního vzorce úplných nákladů										
		JEDNICOVÉ NÁKLADY					VÝROBNÍ REŽIE		SPRÁVNÍ REŽIE		ODBYTOVÁ REŽIE	
		1	2	3	4.1	4.2	5	6	7	8	9	10
		Jedn. mat.	Jedn. mzdy	Soc. a zdr. poj.	Služby k mat.	Vedlejší nákl.	VAR	FIX	VAR	FIX	VAR	FIX
SÚ 501	9 114 306	8 715 922	0	0	0	0	76 911	179 971	0	93 785	22 551	25 166
SÚ 502	186 678	0	0	0	0	0	0	123 991	0	31 754	0	30 933
SÚ 503	4 363	0	0	0	0	0	0	3 013	0	519	0	831
SÚ 511	18 314	0	0	0	0	0	16 483	0	0	0	0	1 831
SÚ 512	233 216	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	233 216
SÚ 513	5 418	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5 418
SÚ 518	3 272 975	0	0	0	287 297	607 273	0	770 793	0	798 236	9 928	799 448
SÚ 521 a 522	935 736	0	210 122	0	0	0	0	201 594	0	152 408	0	371 612
SÚ 524	296 916	0	0	68 569	0	0	0	64 813	0	37 186	0	126 348
SÚ 531	1 858	0	0	0	0	0	0	1 672	0	0	186	0
SÚ 532	4 323	0	0	0	0	0	0	2 871	0	735	0	716
SÚ 538	4 838	0	0	0	0	0	0	0	0	4 838	0	0
SÚ 548	61 109	0	0	0	0	0	0	28 517	0	32 161	0	432
SÚ 551	1 083 817	0	0	0	0	0	0	879 876	0	187 361	0	16 580
SÚ 562	97 484	0	0	0	0	0	0	3 486	0	93 611	0	387
SÚ 568	15 388	0	0	0	0	0	0	0	0	15 388	0	0
CELKEM	15 336 739	8 715 922	210 122	68 569	287 297	607 273	93 394	2 260 599	0	1 447 981	32 664	1 612 918
<i>Kontrolní součet¹⁵</i>		0										

Zdroj: vlastní zpracování

Výsledky přiřazení nákladů k položkám kalkulačního vzorce úplných nákladů jsou dále využity i při sestavení kalkulací neúplných (variabilních) nákladů, které jsou obsahem kapitoly 4.3.

¹⁵ Kontrolní číslo představuje celkovou částku daného účtu poníženou o součet částek jednotlivých skupin nákladů daného účtu.

4.2.3 Výpočet kalkulačních položek jednicových nákladů

Jednicové náklady jsou v sestaveném vzorci kalkulace úplných nákladů zvoleného podniku složeny jak z přímých, tak nepřímých položek a zároveň jsou rozděleny na variabilní a fixní část.

Pro výpočet jednotlivých položek kalkulačního vzorce, zařazených do skupiny jednicových nákladů a majících charakter nepřímého nákladu, je nutno zvolit odpovídající rozvrhovou základnu, kterou je v tomto případě počet vyrobených výrobků (viz tab. 4.1) a celková doba výroby v minutách za všechny vyrobené výrobky, detailně vypočtená v příloze č. 10 a souhrnně uvedená v tabulce 4.4.

Tab. 4.4 Normovaný čas přepočtený na skutečně vyrobené výrobky za rok 2015

Typ výrobku	START		TRIAL E		CROSS		FREE RIDER		Celková doba v min
	min/ks	celkem min	min/ks	celkem min	min/ks	celkem min	min/ks	celkem min	
Výroba	282	51 606	239	46 366	229	74 425	438	27 156	199 553
Odbyt	23	4 118	23	4 365	23	7 313	23	1 395	17 190
CELKEM	305	55 724	262	50 731	252	81 738	461	28 551	216 743

Zdroj: vlastní zpracování

Do operací výroby se zahrnují přípravné práce, montáž výrobku a polepy a do odbytu pak balení.

Součástí jednicových nákladů kalkulačního vzorce jsou tyto konkrétní nákladové položky, jejichž samotný výpočet je obsahem následujících odstavců a tabulek:

- *Jednicový materiál,*
- *Jednicové mzdy,*
- *Sociální a zdravotní pojištění z jednicových mezd,*
- *Ostatní jednicové náklady – služby k materiálu a*
- *Ostatní jednicové náklady – vedlejší pořizovací náklady (doprava, clo).*

Všechny uváděné hodnoty v následujících tabulkách jsou přepočteny náhodně zvoleným koeficientem, a s výjimkou vypočtených průměrných nákladů jsou pro čtení zaokrouhleny matematicky na celá čísla. Průměrné náklady jsou zaokrouhleny na dvě desetinná místa.

Kalkulační položka č. 1 – Jednicový materiál

Do této položky jednicových nákladů jsou zahrnuty náklady evidované na analytickém účtu účtového rozvrhu podniku 501 101 – *Materiál motocykly*. Tyto náklady jsou z pohledu kalkulačního členění náklady přímé, tedy zjistitelné na kalkulační jednici. Zjistitelnost je dána existencí kusovníku, který není, z důvodu zachování výrobního tajemství, součástí této práce.

Tab. 4.5 Výpočet kalkulační položky č. 1 – Jednicový materiál

Výrobek	sl. 1	sl. 2	sl. 3	sl. 4
	Počet vyrobených výrobků (ks)	Náklady dle kusovníků (Kč/ks)	Náklady (Kč) sl. 1 · sl. 2	Průměrné náklady (Kč/ks)
START	183	2 428	444 397	2 428,40
TRIAL E	194	3 688	715 424	3 687,75
CROSS	325	3 836	1 246 706	3 836,02
FREE RIDER	62	17 285	1 071 692	17 285,35
Σ Celkem	764	-	3 478 218	-

Zdroj: vlastní zpracování

Údaje ze sloupců 3 a 4 jsou přeneseny do výsledné kalkulace v rámci její kompletace (viz kapitola 4.2.5).

Kalkulační položka č. 2 – Jednicové mzdy

Náklady této položky jsou evidovány na účtech 521 000 – *Mzdové náklady* a 522 000 – *Příjmy společníků obchodních korporací ze závislé činnosti*. Jedná se o jednicové mzdy výrobních pracovníků, kteří se bezprostředně podílejí na výrobě kalkulačních jednic. Vzhledem k aplikaci časové mzdy uvedených pracovníků jsou tyto náklady z kalkulačního hlediska nepřímé, a je nutno je rozvrhnout na jednotlivé výrobky.

Jako rozvrhová základna je zde zvolena celková doba výroby v minutách. Jedná se o naturální rozvrhovou základnu. Výpočet výše jednicových mezd pro jednotlivé kalkulační jednice je postupně proveden dle následujících vztahů a uveden v tab. 4.6:

$$S_{JMz, FIX} = \frac{JMz_{FIX}}{\sum T_v} = \frac{210\,122}{199\,553} = 1,05 \text{ Kč/min výroby,} \quad (4.1)$$

$$N_v = S_{JMz, FIX} \cdot T_v \quad \text{v Kč,} \quad (4.2)$$

$$n_v = \frac{N_v}{Q_v} \quad \text{v Kč/ks,} \quad (4.3)$$

kde $S_{JMz, FIX}$ je sazba fixní složky jednicových mezd v Kč/min výroby, JMz_{FIX} je rozvrhovaný nepřímý náklad jednicových mezd, převzatý z tab. 4.3, $\sum T_v$ je celková doba výroby za všechny výrobky, uvedená v min, N_v jsou náklady před korekcí v Kč v -tého výrobku, T_v je celková doba výroby v -tého výrobku v min, n_v jsou průměrné náklady v Kč/1 ks v -tého výrobku a Q_v je počet vyrobených kusů v -tého výrobku.

Tab. 4.6 Výpočet kalkulační položky č. 2 – Jednicové mzdy (fixní složka)

Výrobek	sl. 1	sl. 2	sl. 3	sl. 4	sl. 5	sl. 6	sl. 7
	Počet vyrobených výrobků (ks)	Doba výroby (min/ks)	Celková doba výroby (min)	Náklady před korekcí (Kč)	Korekce (Kč)	Náklady (Kč)	Průměrné náklady (Kč/ks)
			sl. 1 · sl. 2	Sazba JMz (FDQ) · sl. 3		sl. 2 · sl. 3	sl. 4 / sl. 1
START	183	282	51 606	54 339		54 339	296,94
TRIAL E	194	239	46 366	48 822		48 822	251,66
CROSS	325	229	74 425	78 367		78 367	241,13
FREE RIDER	62	438	27 156	28 594		28 594	461,20
Σ Celkem	764	-	199 553	210 122	0	210 122	-
Σ Celkem JMz_{FIX} z tab. 4.3				210 122			

Zdroj: vlastní zpracování

Příklad výpočtu výše jednicových mezd kalkulační jednice *START*¹⁶:

Sloupec 4: $N_{START} = S_{JMz, FIX} \cdot T_{START}$ $N_{START} = 1,05 \cdot 51\,606 = 54\,339 \text{ Kč}$

Sloupec 7: $n_{START} = \frac{N_{START}}{Q_{START}}$ $n_{START} = \frac{54\,339}{183} = 296,94 \text{ Kč/ks}$

Náklady před korekcí jsou výsledkem výpočtu dle vzorce 4.2. Vlivem možného zaokrouhlení sazby (vzorec 4.1) na omezený počet desetinných míst, nemusí součet rozvržených nákladů činit původní rozvrhovanou výši jednicových nákladů. Úprava

¹⁶ Příklad výpočtů nákladů na kalkulační jednici je uveden vždy při použití odlišné rozvrhové základny, než je doba výroby.

nákladů jednotlivých výrobků, vypočtených ve sl. 4 na konečnou výši nákladů, může být provedena ve sl. 5 *Korekce*.

Vzhledem k tomu, že sazba při rozvrhování nepřímých nákladů všech kalkulačních položek je vypočtená na plný počet desetinných míst, které umožňuje program MS Excel, je ve všech výpočtech korekce nulová. S ohledem na omezený rozsah daného řádku je v textu práce sazba zobrazena pro čtení s dvěma desetinnými místy.

V tabulce 4.6 jsou pro názornost jednotlivé sloupce očíslovány a pod názvem sloupce je uveden vztah pro výpočet hodnoty konkrétních sloupců pomocí jejich číselného označení.¹⁷

Kalkulační položka č. 3 – Sociální a zdravotní pojištění z jednicových mezd

Tato položka přímo souvisí s předešlou kalkulační položkou *Jednicové mzdy*, protože se jedná o odvody sociálního a zdravotního pojištění z jednicových mezd, hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance a evidované podnikem na účtu 524 000.

Na základě této skutečnosti je pro rozvržení nákladů kalkulační položky použita stejná naturální rozvrhová základna jako u položky *Jednicové mzdy*. V tabulce 4.7 jsou pro samotné výpočty použity tyto vzorce:

$$S_{SZP, FIX} = \frac{SZP_{FIX}}{\sum T_v} = \frac{68\,569}{199\,553} = 0,34 \text{ Kč/min výroby,} \quad (4.4)$$

$$N_v = S_{SZP, FIX} \cdot T_v \text{ v Kč,} \quad (4.5)$$

$$n_v = \frac{N_v}{Q_v} \text{ v Kč/ks,} \quad (4.6)$$

kde $S_{SZP, FIX}$ je sazba fixní složky sociálního a zdravotního pojištění z jednicových mezd v Kč/min výroby, SZP_{FIX} je rozvrhovaný nepřímý náklad soc. a zdr. poj. z jednicových mezd, převzatý z tab. 4.3, $\sum T_v$ je celková doba výroby za všechny výrobky, uvedená v min, N_v jsou náklady před korekcí v Kč v -tého výrobku, T_v je celková doba výroby v -tého výrobku v min, n_v jsou průměrné náklady v Kč/1 ks v -tého výrobku a Q_v je počet vyrobených kusů v -tého výrobku.

¹⁷ Takovéto značení sloupců je použito ve všech tabulkách výpočtů nákladů kalkulačních položek.

Tab. 4.7 Výpočet kalkulační položky č. 3 – Soc. a zdr. poj. z jednicových mezd (fixní složka)

Výrobek	sl. 1	sl. 2	sl. 3	sl. 4	sl. 5	sl. 6	sl. 7
	Počet vyrobených výrobků (ks)	Doba výroby (min/ks)	Celková doba výroby (min) sl. 1 · sl. 2	Náklady před korekcí (Kč) Sazba SPZ _(FDG) · sl. 3	Korekce (Kč)	Náklady (Kč) sl. 2 · sl. 3	Průměrné náklady (Kč/ks) sl. 4 / sl. 1
START	183	282	51 606	17 732		17 732	96,90
TRIAL E	194	239	46 366	15 932		15 932	82,12
CROSS	325	229	74 425	25 573		25 573	78,69
FREE RIDER	62	438	27 156	9 331		9 331	150,50
Σ Celkem	764	-	199 553	68 569	0	68 569	-
Σ Celkem SPZ_{FIX} z tab. 4.3				68 569			

Zdroj: vlastní zpracování

Kalkulační položka č. 4.1 – Ostatní jednicové náklady – služby k materiálu

V položce *Ostatní jednicové náklady - služby k materiálu* jsou obsaženy náklady na úpravy jednicového materiálu, jako např. zinkování, lakování apod., které jsou účetní jednotce vyúčtovávány dodavateli samostatně, nikoliv jako součást pořízení materiálu. Vzhledem k omezeným možnostem podnikového informačního systému nelze takovéto náklady zahrnout přímo do pořizovací ceny materiálu a musí být proto evidovány odděleně (účet 518 101).

Stejně jako v případě položky č. 1 – *Jednicový materiál* jsou tyto náklady stanovitelné na konkrétní výkony z kusovníků jednotlivých výrobků, které ovšem nejsou, z důvodů zachování výrobního tajemství, v této práci zveřejněny. Z pohledu kalkulačního členění jde o náklady přímé, tedy zjistitelné na kalkulační jednici.

Tab. 4.8 Výpočet kalkulační položky č. 4.1 – Ost. jednic. nákl. – služby k materiálu (variabilní složka)

Výrobek	sl. 1	sl. 2	sl. 3	sl. 4
	Počet vyrobených výrobků (ks)	Náklady dle kusovníků (Kč/ks)	Náklady (Kč) sl. 1 · sl. 2	Průměrné náklady (Kč/ks)
START	183	46	8 496	46,43
TRIAL E	194	66	12 837	66,17
CROSS	325	66	21 505	66,17
FREE RIDER	62	466	28 913	466,34
Σ Celkem	764	-	71 751	-

Zdroj: vlastní zpracování

Kalkulační položka č. 4.2 – Ostatní jednicové náklady – vedlejší pořizovací náklady

Obdobně jako *Ostatní jednicové náklady - služby k materiálu* nejsou vedlejší pořizovací náklady součástí pořizovací ceny materiálu a jsou evidovány samostatně na analytickém účtu účetní osnovy 518 500. Jedná se o náklady spojené s dopravou jednicového materiálu a clem, které společnost platí při dovozu tohoto materiálu ze zemí mimo Evropskou unii. Přesto, že tyto náklady jsou zjistitelné z dodavatelských faktur, není možno je přímo přiřadit ke kalkulačním jednicím. Důvodem je absence této funkce v používaném informačním systému.

S ohledem na příčinnou souvislost tohoto typu nákladu s objemem výroby, je pro jeho rozvržení vybrán jako rozvrhová základna počet vyrobených výrobků daného roku. Důsledkem zvoleného způsobu výpočtu je rovnoměrné rozdělení pořizovacích nákladů na 1 ks výrobku. Rozdělení nákladu je vypočteno a znázorněno v tab. 4.9 pomocí vzorců:

$$S_{OJN,VPN,VAR} = \frac{OJN_{VPN,VAR}}{\sum Q_v} = \frac{607\,273}{764} = 794,86 \text{ Kč/ks}, \quad (4.7)$$

$$N_v = S_{OJN,VPN,VAR} \cdot Q_v \text{ Kč}, \quad (4.8)$$

$$n_v = S_{OJN,VPN,VAR} \text{ Kč/ks}, \quad (4.9)$$

kde $S_{OJN,VPN,VAR}$ je sazba pro Ostatní jednicové náklady - vedlejší pořizovací náklady v Kč/ks, $OJN_{VPN,VAR}$ je rozvrhovaný nepřímý náklad ostatních jednicových nákladů - vedlejší pořizovací náklady (převzato z tab. 4.3), $\sum Q_v$ je součet všech vyrobených výrobků za daný rok v ks, N_v jsou náklady před korekcí v Kč v -tého výrobku, Q_v je počet ks v -tého výrobku, n_v jsou průměrné náklady v Kč/1 ks v -tého výrobku.

Tab. 4.9 Výpočet kalkulační položky č. 4.2 – Ostat. jednic. nákl. – vedl. poř. nákl. (variabilní složka)

Výrobek	sl. 1	sl. 2	sl. 3	sl. 4	sl. 5
	Počet vyrobených výrobků (ks)	Náklady před korekcí (Kč) Sazba $OJN_{VPN,VAR}$ z tab. 4.3	Korekce (Kč)	Náklady (Kč) sl. 2 - sl. 3	Průměrné náklady (Kč/ks)
START	183	145 459		145 459	794,86
TRIAL E	194	154 203		154 203	794,86
CROSS	325	258 330		258 330	794,86
FREE RIDER	62	49 281		49 281	794,86
Σ Celkem	764	607 273	0	607 273	-
Σ Celkem $OJN_{VPN,VAR}$ z tab. 4.3		607 273			

Zdroj: vlastní zpracování

Příklad výpočtu výše ostatních jednicových nákladů – vedlejší pořizovací náklady kalkulační jednice *START*:

Sloupec 2: $N_{START} = S_{OJN,VPN,VAR} \cdot Q_{START}$ $N_{START} = 794,86 \cdot 183 = 145\,459 \text{ Kč}$

Sloupec 5: $n_{START} = S_{OJN,VPN,VAR}$ $n_{START} = 794,86 \text{ Kč/ks}$

V následující kapitole je postupně proveden výpočet výše jednotlivých režijních nákladů pro konkrétní kalkulační jednice, v pořadí dle struktury kalkulačního vzorce, uvedeného v tab. 4.2.

4.2.4 Výpočet kalkulačních položek režijních nákladů

Kalkulační vzorec (viz tab. 4.2) obsahuje následující položky režijních nákladů:

- *Výrobní režie – VAR,*
- *Výrobní režie – FIX,*
- *Správní režie – VAR,*
- *Správní režie – FIX,*
- *Odbytová režie – VAR a*
- *Odbytová režie – FIX.*

Všechny uvedené režijní náklady jsou náklady nepřímými, nejsou tedy přímo zjištělné na jednotku výkonu.

Pro výpočet výše jednotlivých režijních nákladů jsou zvoleny tyto rozvrhové základny:

- počet vyrobených výrobků v ks za rok 2015,
- počet prodaných výrobků v ks za rok 2015,
- doba výroby v min a
- doba balení v min.

Východiskem pro zjištění výše rozvrhových základů jsou údaje z tab. 4.1 *Přehled typů výrobků za rok 2015*, tab. 4.4 *Normovaný čas přepočtený na skutečně vyrobené výrobky za rok 2015* a tab. 4.10 *Normovaný čas přepočtený na prodané výrobky za rok 2015*.

Tab. 4.10 Normovaný čas přepočtený na prodané výrobky za rok 2015

Typ výrobku	START		TRIAL E		CROSS		FREE RIDER		Celková doba v min
	min/ks	celkem min	min/ks	celkem min	min/ks	celkem min	min/ks	celkem min	
Výroba	282	48 786	239	43 737	229	46 487	438	27 156	166 166
Odbyt	23	3 893	23	4 118	23	4 568	23	1 395	13 973
CELKEM	305	52 679	262	47 855	252	51 055	461	28 551	180 139

Zdroj: vlastní zpracování

V dalším textu je proveden výpočet režijních nákladů jednotlivých kalkulačních položek na kalkulační jednici.

Kalkulační položka č. 5 – Výrobní režie – VAR

Do variabilní složky výrobní režie jsou zahrnuty náklady související se zajištěním samotné výroby. Jedná se o náklady na provoz a údržbu pronajatých a firemních vozidel společnosti, podrobně analyzované v kapitole 3.3.1. Tyto náklady jsou podnikem evidovány na účtech 501 400 – *Spotřeba PHM nafta*, 501 401 – *Spotřeba PHM benzín*, 511 000 – *Opravy a udržování*, 518 302 – *Pronájem vozidla*, 531 000 – *Daň silniční*, 548 500 – *Pojištění k úvěru Ford* a 562 500 – *Úrok k úvěru Ford*.

Náklady kalkulačních položek výrobní režie, vycházejících z účetnictví, jsou vyvolány celkovým vyrobeným množstvím jednotlivých výrobků za rok 2015. Zvolenou rozvrhovou základnou variabilní složky výrobní režie je celková doba výroby těchto výrobků v minutách. Výpočet výše nákladů výrobní režie - VAR pro jednotlivé kalkulační jednice je proveden dle následujících vztahů a uveden v tab. 4.11:

$$S_{VR,VAR} = \frac{VR_{VAR}}{\sum T_v} = \frac{93\,394}{199\,553} = 0,4680 \text{ Kč/min výroby,} \quad (4.10)$$

$$N_v = S_{VR,VAR} \cdot T_v \text{ Kč,} \quad (4.11)$$

$$n_v = \frac{N_v}{Q_v} \text{ Kč/ks,} \quad (4.12)$$

kde $S_{VR,VAR}$ je sazba variabilní složky výrobní režie v Kč/min výroby, VR_{VAR} je rozvrhovaný nepřímý náklad výrobní režie, převzatý z tab. 4.3, $\sum T_v$ je celková doba výroby za všechny výrobky v min, N_v jsou náklady před korekcí v Kč v-tého výrobku, T_v je celková doba

výroby v -tého výrobku v min, n_v jsou průměrné náklady v Kč/1 ks v -tého výrobku a Q_v je počet vyrobených kusů v -tého výrobku.

Tab. 4.11 Výpočet kalkulační položky č. 5 – Výrobní režie – VAR

Výrobek	sl. 1	sl. 2	sl. 3	sl. 4	sl. 5	sl. 6	sl. 7
	Výroba (ks)	Doba výroby (min/ks)	Celková doba výroby (min) <i>sl. 1 · sl. 2</i>	Náklady před korekcí (Kč) <i>Sazba VR (VAR) · sl. 3</i>	Korekce (Kč)	Náklady (Kč) <i>sl. 4 - sl. 5</i>	Průměrné náklady (Kč/ks) <i>sl. 4 / sl. 1</i>
START	183	282	51 606	24 152		24 152	131,98
TRIAL E	194	239	46 366	21 700		21 700	111,86
CROSS	325	229	74 425	34 832		34 832	107,18
FREE RIDER	62	438	27 156	12 709		12 709	204,99
Σ Celkem	764	-	199 553	93 394	0	93 394	-
Σ Celkem VR_{VAR} z tab. 4.3				93 394			

Zdroj: vlastní zpracování

Kalkulační položka č. 6 – Výrobní režie – FIX

Fixní složka výrobní režie obsahuje taktéž náklady spojené se samotnou výrobou, ale její výše nesouvisí s objemem produkce. V této položce jsou zahrnuty např. mzdové náklady režijních pracovníků, zabezpečujících výrobu, spotřebu energie na osvětlení a další nevýrobní účely v prostorách, kde probíhá produkce a podíl nájemného výrobních prostor.

Pro výpočet nákladů této položky na jednotlivé kalkulační jednotice je jako rozvrhová základna vybrán celkový počet vyrobených výrobků za rok 2015, protože není možno prokázat souvislost mezi dobou výroby jednotlivých výrobků a výší těchto nákladů. Náklad fixní složky výrobní režie je tedy rozvržen pomocí následujících vzorců na všechny výkony rovnoměrně. Vypočtené náklady jsou uvedeny v tab. 4.12.

$$S_{VR, FIX} = \frac{VR_{FIX}}{\sum Q_v} = \frac{1\,447\,981}{764} = 1\,895,26 \text{ Kč/ks}, \quad (4.13)$$

$$N_v = S_{VR, FIX} \cdot Q_v \text{ Kč}, \quad (4.14)$$

$$n_v = S_{VR, FIX} \text{ Kč/ks}, \quad (4.15)$$

kde $S_{VR, FIX}$ je sazba pro fixní složku výrobní režie v Kč/ks, VR_{FIX} je rozvrhovaný nepřímý náklad fixní složky výrobní režie (převzato z tab. 4.3), $\sum Q_v$ je součet všech vyrobených výrobků za daný rok v ks, N_v jsou náklady před korekcí v Kč v -tého výrobku, Q_v je počet ks v -tého výrobku, n_v jsou průměrné náklady v Kč/1 ks v -tého výrobku.

Tab. 4.12 Výpočet kalkulační položky č. 6 – Výrobní režie – FIX

Výrobek	sl. 1	sl. 2	sl. 3	sl. 4	sl. 5
	Počet vyrobených výrobků (ks)	Náklady před korekcí (Kč) <i>Sazba VR (FIX) · sl. 1</i>	Korekce (Kč)	Náklady (Kč) <i>sl. 2 - sl. 3</i>	Průměrné náklady (Kč/ks)
START	183	346 833		346 833	1 895,26
TRIAL E	194	367 681		367 681	1 895,26
CROSS	325	615 961		615 961	1 895,26
FREE RIDER	62	117 506		117 506	1 895,26
Σ Celkem	764	1 447 981	0	1 447 981	-
Σ Celkem VR_{FIX} z tab. 4.3		1 447 981			

Zdroj: vlastní zpracování

Kalkulační položka č. 7 – Správní režie – VAR

Náklady správní režie podniku Kuberg s.r.o. za rok 2015 jsou pouze náklady fixními, tudíž kalkulační položka č. 7 navrženého kalkulačního vzorce je nulová.

Kalkulační položka č. 8 – Správní režie – FIX

Obsahem nákladů kalkulační položky *Správní režie – FIX* jsou veškeré náklady, spojené se správou podniku. Patří zde např. ostatní služby, do kterých spadají právní služby, poradenství, náklady na vedení účetnictví, atd., podíl nájemného a spotřeby elektrické energie za kanceláře managementu, osobní náklady správy společnosti a úroky z bankovních úvěrů.

Rozvržení nákladů této položky je v daném případě provedeno na základě počtu prodaných výrobků, protože výše těchto nákladů není v příčinné souvislosti s dobou zpracování výrobku. Z toho vyplývá rovnoměrné rozdělení nákladů těchto nákladů na kalkulační jednici. Kromě toho náklady správní režie jsou pokryty až výnosy z prodeje výrobků, proto jsou v kalkulaci vyčísleny na jeden ks prodaného množství. Rozdělení nákladu je vypočteno a znázorněno v tab. 4.13 pomocí vzorců:

$$S_{SR, FIX} = \frac{SR_{FIX}}{\sum Q_{PV}} = \frac{1\,447\,981}{621} = 2\,331,69 \text{ Kč/ks}, \quad (4.16)$$

$$N_v = S_{SR, FIX} \cdot Q_{PV} \text{ Kč}, \quad (4.17)$$

$$n_v = S_{SR, FIX} \text{ Kč/ks}, \quad (4.18)$$

kde $S_{SR, FIX}$ je sazba pro fixní složku správní režie v Kč/ks, SR_{FIX} je rozvrhovaný nepřímý náklad fixní složky správní režie (převzato z tab. 4.3), ΣQ_{PV} je součet všech prodaných výrobků za daný rok v ks, N_v jsou náklady před korekcí v Kč v -tého výrobku, Q_{PV} je počet prodaných ks v -tého výrobku, n_v jsou průměrné náklady v Kč/1 ks v -tého výrobku.

Tab. 4.13 Výpočet kalkulační položky č. 8 – Správní režie – FIX

Výrobek	sl. 1	sl. 2	sl. 3	sl. 4	sl. 5
	Počet prodaných výrobků (ks)	Náklady před korekcí (Kč) <i>Sazba $SR_{(FIX)}$ sl. 1</i>	Korekce (Kč)	Náklady (Kč) <i>sl. 2 - sl. 3</i>	Průměrné náklady (Kč/ks)
START	173	403 383		403 383	2 331,69
TRIAL E	183	426 700		426 700	2 331,69
CROSS	203	473 334		473 334	2 331,69
FREE RIDER	62	144 565		144 565	2 331,69
Σ Celkem	621	1 447 981	0	1 447 981	-
Σ Celkem SR_{FIX} z tab. 4.3		1 447 981			

Zdroj: vlastní zpracování

Příklad výpočtu výše fixní složky správní režie kalkulační jednotice **START**:

Sloupec 2: $N_{START} = S_{SR, FIX} \cdot Q_{START}$ $N_{START} = 2\,331,69 \cdot 173 = 403\,383 \text{ Kč}$

Sloupec 5: $n_{START} = S_{SR, FIX}$ $n_{START} = 2\,331,69 \text{ Kč/ks}$

Kalkulační položka č. 9 – Odbytová režie – VAR

Do variabilní složky kalkulační položky odbytové režie jsou zahrnuty náklady na palety a dopravu výrobků k zákazníkům, která je hrazená společností.

Vzhledem k tomu, že z podnikového informačního systému nelze zjistit skutečnou výši nákladů na jednotlivé kalkulační jednotice, je rozdělení těchto nákladů provedeno rovnoměrně na konkrétní výrobky v poměru daném počtem prodaných výrobků. Rozvržení variabilní části odbytové režie je provedeno dle následujících vzorců a výsledky výpočtů jsou uvedeny v tab. 4.14.

$$S_{OR, VAR} = \frac{OR_{VAR}}{\sum Q_{PV}} = \frac{32\,664}{621} = 52,60 \text{ Kč/ks}, \quad (4.19)$$

$$N_v = S_{OR, VAR} \cdot Q_{PV} \text{ Kč}, \quad (4.20)$$

$$n_v = S_{OR, VAR} \text{ Kč/ks}, \quad (4.21)$$

kde $S_{OR,VAR}$ je sazba pro variabilní složku odbytové režie v Kč/ks, OR_{VAR} je rozvrhovaný nepřímý náklad variabilní složky odbytové režie (převzato z tab. 4.3), ΣQ_{PV} je součet všech prodaných výrobků za daný rok v ks, N_v jsou náklady před korekcí v Kč v -tého výrobku, Q_{PV} je počet prodaných ks v -tého výrobku, n_v jsou průměrné náklady v Kč/1 ks v -tého výrobku.

Tab. 4.14 Výpočet kalkulační položky č. 9 – Odbytová režie – VAR

Výrobek	sl. 1	sl. 2	sl. 3	sl. 4	sl. 5
	Počet prodaných výrobků (ks)	Náklady před korekcí (Kč) Sazba OR_{VAR} sl. 1	Korekce (Kč)	Náklady (Kč) sl. 2 - sl. 3	Průměrné náklady (Kč/ks)
START	173	9 100		9 100	52,60
TRIAL E	183	9 626		9 626	52,60
CROSS	203	10 678		10 678	52,60
FREE RIDER	62	3 261		3 261	52,60
Σ Celkem	621	32 664	0	32 664	-
Σ Celkem OR_{VAR} z tab. 4.3		32 664			

Zdroj: vlastní zpracování

Kalkulační položka č. 10 – Odbytová režie – FIX

Do fixní části odbytové režie spadají náklady odbytu bez přímé vazby na prodané množství výrobků. Významnou položkou těchto nákladů jsou náklady na marketing podniku a náklady související se samotným prodejem výrobků, např. osobní náklady a cestovné.

Součástí činností spojených s prodejem je samotné balení výrobků. Doba tohoto balení je stanovena jednorázovým zkušebním měřením, jehož výsledkem je stejná doba této operace pro všechny typy výrobků (viz tab. 4.10). Tento jediný údaj je v rámci odbytových činností zjistitelný měřením na výrobek a je tedy použit jako rozvrhová základna pro výpočet nákladů odbytové režie na jednotlivé výrobky, a to i přes to, že zde není prokázána úplná příčinná souvislost.

Důsledkem je rovnoměrné rozvržení nákladů na kalkulační jednici, tak jako by byla použita rozvrhová základna počet prodaných výrobků. Vzhledem k možné změně doby balení (např. vlivem velikosti nebo složitosti tvaru motocyklu) jednotlivých výrobků je výhodnější použít jako rozvrhovou základnu dobu balení než počet prodaných výrobků. Rozdílná výše doby balení by znamenala rozdílnou výši fixní odbytové režie.

Pro výpočet údajů v tab. 4.15 jsou použity následující vzorce:

$$S_{OR, FIX} = \frac{OR_{FIX}}{\sum T_b} = \frac{1\,612\,918}{13\,973} = 115,4352 \text{ Kč/min balení,} \quad (4.22)$$

$$N_v = S_{OR, FIX} \cdot T_b \text{ Kč,} \quad (4.23)$$

$$n_v = \frac{N_v}{Q_{PV}} \text{ Kč/ks,} \quad (4.24)$$

kde $S_{OR, FIX}$ je sazba fixní složky odbytové režie v Kč/min výroby, OR_{FIX} je rozvrhovaný nepřímý náklad odbytové režie, převzatý z tab. 4.3, $\sum T_b$ je celková doba balení za všechny výrobky v min, N_v jsou náklady před korekcí v Kč v -tého výrobku, T_b je celková doba balení v -tého výrobku v min, n_v jsou průměrné náklady v Kč/1 ks v -tého výrobku a Q_{PV} je počet prodaných kusů v -tého výrobku.

Tab. 4.15 Výpočet kalkulační položky č. 10 – *Odbytová režie – FIX*

Výrobek	sl. 1	sl. 2	sl. 3	sl. 4	sl. 5	sl. 6	sl. 7
	Počet prodaných výrobků (ks)	Doba balení (min/ks)	Celková doba balení (min) sl. 1 · sl. 2	Náklady před korekcí (Kč) Sazba OR_{FIX} · sl. 3	Korekce (Kč)	Náklady (Kč) sl. 4 - sl. 5	Průměrné náklady (Kč/ks) sl. 4 / sl. 1
START	173	23	3 893	449 332		449 332	2 597,29
TRIAL E	183	23	4 118	475 304		475 304	2 597,29
CROSS	203	23	4 568	527 250		527 250	2 597,29
FREE RIDER	62	23	1 395	161 032		161 032	2 597,29
Σ Celkem	621	-	13 973	1 612 918	0	1 612 918	-
Σ Celkem OR_{FIX} z tab. 4.3				1 612 918			

Zdroj: vlastní zpracování

Příklad výpočtu výše fixní složky odbytové režie kalkulační jednotice *START*:

Sloupec 4: $N_{START} = S_{OR, FIX} \cdot T_{START} \quad N_{START} = 115,4352 \cdot 3\,893 = 449\,332 \text{ Kč}$

Sloupec 7: $n_{START} = \frac{N_{START}}{Q_{START}} \quad n_{START} = \frac{449\,332}{173} = 2\,597,29 \text{ Kč/ks}$

V předcházejícím textu byl popsán výpočet všech základních kalkulačních položek navrženého dynamického kalkulačního vzorce. V následující kapitole je provedena kompletace položek kalkulací úplných nákladů jednotlivých kalkulačních jednic.

4.2.5 Kompletace výsledných kalkulací úplných nákladů

Kalkulace jednotlivých výrobků je provedena ve dvou variantách. Nejprve je vytvořena výsledná kalkulace na kalkulační jednici, kterou je vyrobený a dokončený výrobek (viz tab. 4.16 až 4.19). Druhou variantou je výsledná kalkulace úplných nákladů, sestavena na jeden dokončený a prodaný výrobek, která je uvedena v tab. 4.20 až 4.23.

Výsledná kalkulace na vyrobený a dokončený výrobek

Tato kalkulace obsahuje výhradně náklady, vznikající při samotné výrobě a při činnostech výrobu zajišťujících. Jedná se tedy o veškeré náklady jednicové a náklady výrobní režie. Kalkulační vzorec, ve kterém je tato kalkulace vyjádřená, obsahuje tedy pouze vlastní náklady výroby členěné dle jednotlivých kalkulačních položek.

Ke kompletaci jsou využity výsledky výpočtů základních kalkulačních položek, uvedených v tab. 4.5 až 4.12, vyjma tab. 4.10.

Tab. 4.16 Výsledná kalkulace na vyrobený a dokončený výrobek – *START*

Výsledná kalkulace na vyrobený a dokončený výrobek – <i>START</i>			Vyrobeno (ks)	183
			Prodáno (ks)	173
Označení položky	Výpočet	Název kalkulační položky	Kč	Kč/ks
1		Jednicový materiál	444 397	2 428,40
2		Jednicové mzdy	54 339	296,94
3		Soc. a zdr. poj z jednicových mezd (34%)	17 732	96,90
4.1		Ostatní jednicové náklady - služby k materiálu	8 496	46,43
4.2		Ostatní jednicové nákl. - vedlejší pořiz. nákl. (doprava, clo)	145 459	794,86
A.I	$\Sigma (1 + 4.1 + 4.2)$	* Jednicové náklady - VAR	598 353	3 269,69
A.II	$\Sigma (2 + 3)$	* Jednicové náklady - FIX	72 072	393,83
A	$\Sigma (A.I + A.II)$	** JEDNICOVÉ NÁKLADY	670 424	3 663,52
5		Výrobní režie - VAR	24 152	131,98
6		Výrobní režie - FIX	346 833	1 895,26
B.I	$\Sigma (5)$	* Výrobní režie - VAR	24 152	131,98
B.II	$\Sigma (6)$	* Výrobní režie - FIX	346 833	1 895,26
B	$\Sigma (B.I + B.II)$	** VÝROBNÍ REŽIE	370 986	2 027,24
C.I	$\Sigma (A.I + B.I)$	* Vlastní náklady výroby - VAR	622 505	3 401,67
C.II	$\Sigma (A.II + B.II)$	* Vlastní náklady výroby - FIX	418 905	2 289,10
C	$\Sigma (C.I + C.II)$	*** VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY	1 041 410	5 690,77

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.17 Výsledná kalkulace na vyrobený a dokončený výrobek – *TRIAL E*

Výsledná kalkulace na vyrobený a dokončený výrobek – <i>TRIAL E</i>			Vyrobeno (ks)	194
			Prodáno (ks)	183
Označení položky	Výpočet	Název kalkulační položky	Kč	Kč/ks
1		Jednicový materiál	715 424	3 687,75
2		Jednicové mzdy	48 822	251,66
3		Soc. a zdr. poj z jednicových mezd (34%)	15 932	82,12
4.1		Ostatní jednicové náklady - služby k materiálu	12 837	66,17
4.2		Ostatní jednicové nákl. - vedlejší pořiz. nákl. (doprava, clo)	154 203	794,86
A.I	$\Sigma (1 + 4.1 + 4.2)$	* Jednicové náklady - VAR	882 463	4 548,78
A.II	$\Sigma (2 + 3)$	* Jednicové náklady - FIX	64 753	333,78
A	$\Sigma (A.I + A.II)$	** JEDNICOVÉ NÁKLADY	947 217	4 882,56
5		Výrobní režie - VAR	21 700	111,86
6		Výrobní režie - FIX	367 681	1 895,26
B.I	$\Sigma (5)$	* Výrobní režie - VAR	21 700	111,86
B.II	$\Sigma (6)$	* Výrobní režie - FIX	367 681	1 895,26
B	$\Sigma (B.I + B.II)$	** VÝROBNÍ REŽIE	389 381	2 007,12
C.I	$\Sigma (A.I + B.I)$	* Vlastní náklady výroby - VAR	904 163	4 660,64
C.II	$\Sigma (A.II + B.II)$	* Vlastní náklady výroby - FIX	432 435	2 229,04
C	$\Sigma (C.I + C.II)$	*** VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY	1 336 598	6 889,68

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.18 Výsledná kalkulace na vyrobený a dokončený výrobek – *CROSS*

Výsledná kalkulace na vyrobený a dokončený výrobek – <i>CROSS</i>			Vyrobeno (ks)	325
			Prodáno (ks)	203
Označení položky	Výpočet	Název kalkulační položky	Kč	Kč/ks
1		Jednicový materiál	1 246 706	3 836,02
2		Jednicové mzdy	78 367	241,13
3		Soc. a zdr. poj z jednicových mezd (34%)	25 573	78,69
4.1		Ostatní jednicové náklady - služby k materiálu	21 505	66,17
4.2		Ostatní jednicové nákl. - vedlejší pořiz. nákl. (doprava, clo)	258 330	794,86
A.I	$\Sigma (1 + 4.1 + 4.2)$	* Jednicové náklady - VAR	1 526 540	4 697,05
A.II	$\Sigma (2 + 3)$	* Jednicové náklady - FIX	103 940	319,82
A	$\Sigma (A.I + A.II)$	** JEDNICOVÉ NÁKLADY	1 630 480	5 016,86
5		Výrobní režie - VAR	34 832	107,18
6		Výrobní režie - FIX	615 961	1 895,26
B.I	$\Sigma (5)$	* Výrobní režie - VAR	34 832	107,18
B.II	$\Sigma (6)$	* Výrobní režie - FIX	615 961	1 895,26
B	$\Sigma (B.I + B.II)$	** VÝROBNÍ REŽIE	650 793	2 002,44
C.I	$\Sigma (A.I + B.I)$	* Vlastní náklady výroby - VAR	1 561 372	4 804,22
C.II	$\Sigma (A.II + B.II)$	* Vlastní náklady výroby - FIX	719 901	2 215,08
C	$\Sigma (C.I + C.II)$	*** VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY	2 281 273	7 019,30

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.19 Výsledná kalkulace na vyrobený a dokončený výrobek – *FREE RIDER*

Výsledná kalkulace na vyrobený a dokončený výrobek – <i>FREE RIDER</i>			Vyrobeno (ks)	62
			Prodáno (ks)	62
Označení položky	Výpočet	Název kalkulační položky	Kč	Kč/ks
1		Jednicový materiál	1 071 692	17 285,35
2		Jednicové mzdy	28 594	461,20
3		Soc. a zdr. poj z jednicových mezd (34%)	9 331	150,50
4.1		Ostatní jednicové náklady - služby k materiálu	28 913	466,34
4.2		Ostatní jednicové nákl. - vedlejší pořiz. nákl. (doprava, clo)	49 281	794,86
A.I	$\Sigma (1 + 4.1 + 4.2)$	* Jednicové náklady - VAR	1 149 886	18 546,55
A.II	$\Sigma (2 + 3)$	* Jednicové náklady - FIX	37 925	611,70
A	$\Sigma (A.I + A.II)$	** JEDNICOVÉ NÁKLADY	1 187 811	19 158,25
5		Výrobní režie - VAR	12 709	204,99
6		Výrobní režie - FIX	117 506	1 895,26
B.I	$\Sigma (5)$	* Výrobní režie - VAR	12 709	204,99
B.II	$\Sigma (6)$	* Výrobní režie - FIX	117 506	1 895,26
B	$\Sigma (B.I + B.II)$	** VÝROBNÍ REŽIE	130 216	2 100,25
C.I	$\Sigma (A.I + B.I)$	* Vlastní náklady výroby - VAR	1 162 596	18 751,54
C.II	$\Sigma (A.II + B.II)$	* Vlastní náklady výroby - FIX	155 432	2 506,96
C	$\Sigma (C.I + C.II)$	*** VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY	1 318 027	21 258,50

Zdroj: vlastní zpracování

Možné využití této kalkulace je rozpracováno v kapitole 5.

Výsledná kalkulace na dokončený a prodaný výrobek

Kalkulace na dokončený a prodaný výrobek obsahuje jednicové náklady, náklady výrobní režie, správní režie a odbytové režie a kalkulační vzorec je ukončen výpočtem zisku nebo případné ztráty z prodeje daného výrobku. Z tohoto důvodu jsou v kalkulaci náklady související s výrobou přepočteny na prodané množství výrobků (viz tab. 4.20 až 4.23), a to pomocí vztahu:

$$N_{KP} = n_{KP} \cdot Q_{PV} \text{ Kč,} \quad (4.25)$$

kde N_{KP} je celkový náklad konkrétní kalkulační položky přepočtený na prodané množství v Kč, n_{KP} je průměrný náklad kalkulační položky v Kč/ks a Q_{VP} je celkové prodané množství daného výrobku v ks.

Tab. 4.20 Výsledná kalkulace na dokončený a prodaný výrobek – *START*

Výsledná kalkulace na dokončený a prodaný výrobek – <i>START</i>			Vyrobena (ks)	183
			Prodáno (ks)	173
Označení položky	Výpočet	Název kalkulační položky	Kč	Kč/ks
A	$\Sigma (A.I + A.II)$	** JEDNICOVÉ NÁKLADY	633 789	3 663,52
B	$\Sigma (B.I + B.II)$	** VÝROBNÍ REŽIE	350 713	2 027,24
C	$\Sigma (C.I + C.II)$	*** VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY	984 502	5 690,77
D	$\Sigma (D.I + D.II)$	** SPRÁVNÍ REŽIE	403 383	2 331,69
E	$\Sigma (E.I + E.II)$	*** VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU	1 387 885	8 022,46
F	$\Sigma (F.I + F.II)$	** ODBYTOVÁ REŽIE	458 431	2 649,89
G	$\Sigma (G.I + G.II)$	** REŽIJNÍ NÁKLADY CELKEM	1 212 527	7 008,83
H	$\Sigma (H.I + H.II)$	*** ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU	1 846 317	10 672,35
11		PRODEJNÍ CENA VÝROBKU	859 977	4 970,97
CH	$\Sigma (11 - H)$	ZISK (ZTRÁTA)	-986 340	-5 701,38

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.21 Výsledná kalkulace na dokončený a prodaný výrobek – *TRIAL E*

Výsledná kalkulace na dokončený a prodaný výrobek – <i>TRIAL E</i>			Vyrobena (ks)	194
			Prodáno (ks)	183
Označení položky	Výpočet	Název kalkulační položky	Kč	Kč/ks
A	$\Sigma (A.I + A.II)$	** JEDNICOVÉ NÁKLADY	893 509	4 882,56
B	$\Sigma (B.I + B.II)$	** VÝROBNÍ REŽIE	367 303	2 007,12
C	$\Sigma (C.I + C.II)$	*** VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY	1 260 811	6 889,68
D	$\Sigma (D.I + D.II)$	** SPRÁVNÍ REŽIE	426 700	2 331,69
E	$\Sigma (E.I + E.II)$	*** VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU	1 687 511	9 221,37
F	$\Sigma (F.I + F.II)$	** ODBYTOVÁ REŽIE	484 930	2 649,89
G	$\Sigma (G.I + G.II)$	** REŽIJNÍ NÁKLADY CELKEM	1 278 933	6 988,70
H	$\Sigma (H.I + H.II)$	*** ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU	2 172 441	11 871,26
11		PRODEJNÍ CENA VÝROBKU	1 245 972	6 808,59
CH	$\Sigma (11 - H)$	ZISK (ZTRÁTA)	-926 470	-5 062,68

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.22 Výsledná kalkulace na dokončený a prodaný výrobek – *CROSS*

Výsledná kalkulace na dokončený a prodaný výrobek – <i>CROSS</i>			Vyrobena (ks)	325
			Prodáno (ks)	203
Označení položky	Výpočet	Název kalkulační položky	Kč	Kč/ks
A	$\Sigma (A.I + A.II)$	** JEDNICOVÉ NÁKLADY	1 018 423	5 016,86
B	$\Sigma (B.I + B.II)$	** VÝROBNÍ REŽIE	406 495	2 002,44
C	$\Sigma (C.I + C.II)$	*** VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY	1 424 918	7 019,30
D	$\Sigma (D.I + D.II)$	** SPRÁVNÍ REŽIE	473 334	2 331,69
E	$\Sigma (E.I + E.II)$	*** VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU	1 898 252	9 350,99
F	$\Sigma (F.I + F.II)$	** ODBYTOVÁ REŽIE	537 928	2 649,89
G	$\Sigma (G.I + G.II)$	** REŽIJNÍ NÁKLADY CELKEM	1 417 757	6 984,02
H	$\Sigma (H.I + H.II)$	*** ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU	2 436 180	12 000,89
11		PRODEJNÍ CENA VÝROBKU	1 577 687	7 771,86
CH	$\Sigma (11 - H)$	ZISK (ZTRÁTA)	-858 493	-4 229,03

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.23 Výsledná kalkulace na dokončený a prodaný výrobek – *FREE RIDER*

Výsledná kalkulace na dokončený a prodaný výrobek – <i>FREE RIDER</i>			Vyrobeno (ks)	62
			Prodáno (ks)	62
Označení položky	Výpočet	Název kalkulační položky	Kč	Kč/ks
A	$\Sigma (A.I + A.II)$	** JEDNICOVÉ NÁKLADY	1 187 811	19 158,25
B	$\Sigma (B.I + B.II)$	** VÝROBNÍ REŽIE	130 216	2 100,25
C	$\Sigma (C.I + C.II)$	*** VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY	1 318 027	21 258,50
D	$\Sigma (D.I + D.II)$	** SPRÁVNÍ REŽIE	144 565	2 331,69
E	$\Sigma (E.I + E.II)$	*** VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU	1 462 592	23 590,20
F	$\Sigma (F.I + F.II)$	** ODBYTOVÁ REŽIE	164 293	2 649,89
G	$\Sigma (G.I + G.II)$	** REŽIJNÍ NÁKLADY CELKEM	439 074	7 081,84
H	$\Sigma (H.I + H.II)$	*** ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU	1 626 885	26 240,09
11		PRODEJNÍ CENA VÝROBKU	1 729 356	27 892,83
CH	$\Sigma (11 - H)$	ZISK (ZTRÁTA)	102 470	1 652,74

Zdroj: vlastní zpracování

Vzhledem k přílišné rozsáhlosti jsou zde v tab. 4.20 až 4.23 zobrazeny pouze součtové položky kalkulačního vzorce, plná verze hodnot všech kalkulačních položek je pak uvedena jako příloha č. 11.

Výsledkem kalkulace úplných nákladů na dokončené a prodané výrobky je ve třech případech kalkulovaných výkonů ztráta (*START*, *TRIAL E* a *CROSS*) a pouze u *FREE RIDERU* je dosaženo zisku. Kontrolou porovnáním s oficiálním výkazem zisku a ztráty společnosti Kuberg s.r.o. za rok 2015 je zjištěno, že součet výsledku hospodaření za všechny výrobky odpovídá rámcově vykazovanému výsledku hospodaření podniku.

4.3 Sestavení kalkulací neúplných (variabilních) nákladů

Pro sestavení kalkulace neúplných nákladů je využita metoda kalkulace variabilních nákladů, jejíž teoretické principy jsou popsány v kapitole 2.1.2.

Kalkulace variabilních nákladů je vytvořena přenesením položek z kalkulací úplných nákladů do dále specifikovaného vzorce, uvedeného v tab. 4.24. Pro výpočet nepřímých variabilních nákladů jsou využity stejné rozvrhové základny jako v kalkulacích úplných nákladů. Při konstrukci kalkulací neúplných nákladů jsou použity variabilní náklady přepočtené na prodané množství. Stejné výpočty jsou provedeny již v tab. 4.20 až 4.23 a jsou využity jako datová základna pro kompletaci samotných kalkulací (viz kapitola 4.3.2). Fixní náklady, zahrnované do kalkulací, jsou převzaty v nezměněné výši.

4.3.1 Návrh struktury kalkulace neúplných (variabilních) nákladů

Vzhledem k rozhodovacím potřebám společnosti je pro výpočet kalkulací neúplných nákladů navržen víceúrovňový kalkulační vzorec kalkulace variabilních nákladů, teoreticky popsáný v kapitole 2.1.2.

Sestavený kalkulační vzorec, uvedený v tab. 4.24, se odvíjí od ceny (výnosů) prodaného výrobku. Od této tržby jsou nejprve odečteny variabilní náklady přímé, složené z nákladů zjistitelných na kalkulační jednotici a poté variabilní náklady nepřímé, obsahující variabilní složku nepřímých jednicových a režijních nákladů. Tím je vypočítán **celkový a jednotkový příspěvek na úhradu** za podnik jako celek, který je ve vzorci označen jako položka *D*, *Příspěvek na úhradu I*. Další příspěvky na úhradu (II až IV) jsou vypočteny postupným odečítáním fixní složky jednicových a režijních nákladů, které jsou rozděleny dle místa vzniku (jednicové výrobní fixní náklady a fixní složka výrobní, správní a odbytové režie).

Tab. 4.24 Vzorec pro víceúrovňovou kalkulaci neúplných (variabilních) nákladů

VÍCEÚROVŇOVÁ KALKULACE NEÚPLNÝCH (variabilních) NÁKLADŮ				
Ozn. položky	Výpočet	Název kalkulační položky	Přímý / Nepřímý	VARiabilní / FIXní
A		VÝNOSY (cena výrobku)		
B.I		Jednicový materiál	P	VAR
B.II		Ostatní jednicové náklady - služby k materiálu	P	VAR
B	$\Sigma (B.I + B.II)$	- Variabilní náklady přímé		
C.I		Ostatní jednicové nákl. - vedlejší pořiz. náklady (doprava, clo)	N	VAR
C.II		Výrobní režie - VAR	N	VAR
C.III		Správní režie - VAR	N	VAR
C.IV		Odbytová režie - VAR	N	VAR
C	$\Sigma (C.I \text{ až } C.IV)$	- Variabilní náklady nepřímé		
D	$A - B - C$	= PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU I		
E.I		Jednicové mzdy	N	FIX
E.II		Soc. a zdr. poj. z jednicových mezd (34%)	N	FIX
E	$\Sigma (E.I + E.II)$	- Fixní osobní náklady	N	FIX
F	$D - E$	= PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU II		
G		- Fixní výrobní režie	N	FIX
H	$F - G$	= PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU III		
CH	$\Sigma (A.I + B.I)$	- Fixní správní režie	N	FIX
I	$H - CH$	= PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU IV		
J		- Fixní odbytová režie	N	FIX
K	$I - J$	= VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ		

Zdroj: vlastní zpracování

Konečným krokem při vytvoření kalkulace neúplných nákladů je výpočet výsledku hospodaření dle jednotlivých výrobků.

Vypočtené hodnoty jednotlivých krycích příspěvků ve víceúrovňovém kalkulačním vzorci jsou pro podnik informací o tom, jakou měrou se podílí každé konkrétní středisko (výroba, správa a odbyt) na výsledku hospodaření. Dílčí příspěvky na úhradu znázorňují:

- *Příspěvek na úhradu I* – příspěvek na úhradu veškerých fixních nákladů a tvorbu zisku,
- *Příspěvek na úhradu II* – příspěvek na úhradu celé fixní režie a tvorbu zisku,
- *Příspěvek na úhradu III* – příspěvek na úhradu fixní složky správní a odbytové režie a tvorbu zisku,
- *Příspěvek na úhradu IV* – příspěvek na úhradu fixní části odbytové režie a tvorbu zisku.

4.3.2 Kompletace výsledných kalkulací neúplných nákladů

Jak bylo zmíněno v úvodu kapitoly 4.3, k sestavení kalkulací variabilních nákladů na jednotlivé kalkulační jednotice jsou využity výpočty základních položek kalkulačního vzorce úplných nákladů, uvedených v příloze č. 11. Tyto kalkulace jsou sestaveny pro jednotlivé výrobky (viz tab. 4.25 až 4.28) a současně za podnik jako celek (viz tab. 4.29).

Tab. 4.25 Vícestupňová kalkulace variabilních nákladů – START

Vícestupňová kalkulace variabilních nákladů pro výrobek – START			Vyrobeno (ks)	183
			Prodáno (ks)	173
Označení položky	Výpočet	Název kalkulační položky	Kč	Kč/ks
A		VÝNOSY (cena výrobku)	859 977	4 971
B.I		Jednicový materiál	420 113	2 428
B.II		Ostatní jednicové náklady - služby k materiálu	8 032	46
B	Σ (B.I + B.II)	- Variabilní náklady přímé	428 145	2 475
C.I		Ostatní jednicové nákl. - vedlejší pořiz. náklady (doprava, clo)	137 511	795
C.II		Výrobní režie - VAR	22 833	132
C.III		Správní režie - VAR	0	0
C.IV		Odbytová režie - VAR	9 100	53
C	Σ (C.I až C.IV)	- Variabilní náklady nepřímé	169 443	979
D	A - B - C	= PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU I	262 389	1 517
E.I		Jednicové mzdy	51 370	297
E.II		Soc. a zdr. poj. z jednicových mezd (34%)	16 763	97
E	Σ (E.I + E.II)	- Fixní mzdové náklady	68 133	394
F	D - E	= PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU II	194 256	1 123
G		- Fixní výrobní režie	327 881	1 895
H	F - G	= PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU III	-133 625	-772
CH	Σ (A.I + B.I)	- Fixní správní režie	403 383	2 332
I	H - CH	= PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU IV	-537 008	-3 104
J		- Fixní odbytová režie	449 332	2 597
K	I - J	= VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	-986 340	-5 701

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.26 Vícestupňová kalkulace variabilních nákladů – *TRIAL E*

Vícestupňová kalkulace variabilních nákladů pro výrobek – <i>TRIAL E</i>			Vyrobena (ks)	194
			Prodáno (ks)	183
Označení položky	Výpočet	Název kalkulační položky	Kč	Kč/ks
A		VÝNOSY (cena výrobku)	1 245 972	6 809
B.I		Jednicový materiál	674 858	3 688
B.II		Ostatní jednicové náklady - služby k materiálu	12 109	66
B	$\Sigma (B.I + B.II)$	- Variabilní náklady přímé	686 967	3 754
C.I		Ostatní jednicové nákl. - vedlejší pořiz. náklady (doprava, clo)	145 459	795
C.II		Výrobní režie - VAR	20 470	112
C.III		Správní režie - VAR	0	0
C.IV		Odbytová režie - VAR	9 626	53
C	$\Sigma (C.I \text{ až } C.IV)$	- Variabilní náklady nepřímé	175 555	959
D	$A - B - C$	= PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU I	383 450	2 095
E.I		Jednicové mzdy	46 053	252
E.II		Soc. a zdr. poj. z jednicových mezd (34%)	15 028	82
E	$\Sigma (E.I + E.II)$	- Fixní mzdové náklady	61 082	334
F	$D - E$	= PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU II	322 368	1 762
G		- Fixní výrobní režie	346 833	1 895
H	$F - G$	= PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU III	-24 466	-134
CH	$\Sigma (A.I + B.I)$	- Fixní správní režie	426 700	2 332
I	$H - CH$	= PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU IV	-451 165	-2 465
J		- Fixní odbytová režie	475 304	2 597
K	$I - J$	= VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	-926 470	-5 063

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.27 Vícestupňová kalkulace variabilních nákladů – *CROSS*

Vícestupňová kalkulace variabilních nákladů pro výrobek – <i>CROSS</i>			Vyrobena (ks)	325
			Prodáno (ks)	203
Označení položky	Výpočet	Název kalkulační položky	Kč	Kč/ks
A		VÝNOSY (cena výrobku)	1 577 687	7 772
B.I		Jednicový materiál	778 712	3 836
B.II		Ostatní jednicové náklady - služby k materiálu	13 432	66
B	$\Sigma (B.I + B.II)$	- Variabilní náklady přímé	792 144	3 902
C.I		Ostatní jednicové nákl. - vedlejší pořiz. náklady (doprava, clo)	161 357	795
C.II		Výrobní režie - VAR	21 757	107
C.III		Správní režie - VAR	0	0
C.IV		Odbytová režie - VAR	10 678	53
C	$\Sigma (C.I \text{ až } C.IV)$	- Variabilní náklady nepřímé	193 791	955
D	$A - B - C$	= PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU I	591 752	2 915
E.I		Jednicové mzdy	48 949	241
E.II		Soc. a zdr. poj. z jednicových mezd (34%)	15 973	79
E	$\Sigma (E.I + E.II)$	- Fixní mzdové náklady	64 922	320
F	$D - E$	= PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU II	526 830	2 595
G		- Fixní výrobní režie	384 739	1 895
H	$F - G$	= PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU III	142 091	700
CH	$\Sigma (A.I + B.I)$	- Fixní správní režie	473 334	2 332
I	$H - CH$	= PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU IV	-331 242	-1 632
J		- Fixní odbytová režie	527 250	2 597
K	$I - J$	= VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	-858 493	-4 229

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.28 Vícetupňová kalkulace variabilních nákladů – *FREE RIDER*

Vícetupňová kalkulace variabilních nákladů pro výrobek – <i>FREE RIDER</i>			Vyrobeno (ks)	62
			Prodáno (ks)	62
Označení položky	Výpočet	Název kalkulační položky	Kč	Kč/ks
A		VÝNOSY (cena výrobku)	1 729 356	27 893
B.I		Jednicový materiál	1 071 692	17 285
B.II		Ostatní jednicové náklady - služby k materiálu	28 913	466
B	$\Sigma (B.I + B.II)$	- Variabilní náklady přímé	1 100 605	17 752
C.I		Ostatní jednicové nákl. - vedlejší pořiz. náklady (doprava, clo)	49 281	795
C.II		Výrobní režie - VAR	12 709	205
C.III		Správní režie - VAR	0	0
C.IV		Odbytová režie - VAR	3 261	53
C	$\Sigma (C.I \text{ až } C.IV)$	- Variabilní náklady nepřímé	65 252	1 052
D	$A - B - C$	= PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU I	563 499	9 089
E.I		Jednicové mzdy	28 594	461
E.II		Soc. a zdr. poj. z jednicových mezd (34%)	9 331	151
E	$\Sigma (E.I + E.II)$	- Fixní mzdové náklady	37 925	612
F	$D - E$	= PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU II	525 574	8 477
G		- Fixní výrobní režie	117 506	1 895
H	$F - G$	= PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU III	408 067	6 582
CH	$\Sigma (A.I + B.I)$	- Fixní správní režie	144 565	2 332
I	$H - CH$	= PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU IV	263 502	4 250
J		- Fixní odbytová režie	161 032	2 597
K	$I - J$	= VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	102 470	1 653

Zdroj: vlastní zpracování

Kromě kalkulace neúplných nákladů dle jednotlivých výrobků je sestavená i konečná bilance nákladů a příspěvku na úhradu za podnik jako celek.

Tab. 4.29 Vícetupňová kalkulace variabilních nákladů za podnik celkem

Vícetupňová kalkulace variabilních nákladů za podnik celkem			
Označení položky	Výpočet	Název kalkulační položky	Kč
A		VÝNOSY (cena výrobku)	5 412 991
B.I		Jednicový materiál	2 945 375
B.II		Ostatní jednicové náklady - služby k materiálu	62 486
B	$\Sigma (B.I + B.II)$	- Variabilní náklady přímé	3 007 861
C.I		Ostatní jednicové nákl. - vedlejší pořiz. náklady (doprava, clo)	493 608
C.II		Výrobní režie - VAR	77 768
C.III		Správní režie - VAR	0
C.IV		Odbytová režie - VAR	32 664
C	$\Sigma (C.I \text{ až } C.IV)$	- Variabilní náklady nepřímé	604 040
D	$A - B - C$	= PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU I	1 801 090
E.I		Jednicové mzdy	174 966
E.II		Soc. a zdr. poj. z jednicových mezd 34%	57 096
E	$\Sigma (E.I + E.II)$	- Fixní mzdové náklady	232 063
F	$D - E$	= PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU II	1 569 027
G		- Fixní výrobní režie	1 176 959
H	$F - G$	= PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU III	392 068
CH	$\Sigma (A.I + B.I)$	- Fixní správní režie	1 447 981
I	$H - CH$	= PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU IV	-1 055 914
J		- Fixní odbytová režie	1 612 918
K	$I - J$	= VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	-2 668 832

Zdroj: vlastní zpracování

Z této tabulky je možno si ověřit, jak celkové výnosy za hlavní činnost pokrývají postupně jednotlivé skupiny fixních nákladů.

V rámci kapitoly 5 je provedeno porovnání výhodnosti výrobku dle výše dílčích příspěvků na úhradu a srovnání pořadí výrobků podle výsledných kalkulací úplných a neúplných (variabilních) nákladů.

5 VYUŽITÍ KALKULACÍ PRO POTŘEBY ROZHODOVÁNÍ

Kalkulace mají pro rozhodování v podniku mnohostranné využití. Jsou jednou z nejdůležitějších informačních základů pro správné a efektivní řízení nákladů společnosti, na jejichž podkladě jsou prováděna strategická i operativní rozhodnutí, mající zajistit maximální výkonnost podniku.

Pro korektní sestavení kalkulací a jejich následné využití je nejdůležitějším krokem správné přiřazení nákladů podle místa jejich vzniku na jednotlivé kalkulační jednotice. K tomu je zapotřebí zavedený přesný systém evidence nákladů, který je nedílnou součástí podnikového účetnictví. V kapitole 5.1 je pro společnost Kuberg s.r.o. rámcově navržen evidenční systém, využitelný pro tyto účely.

Obecně existuje samozřejmě mnoho různých způsobů použití výsledků kalkulací, ale pro potřeby této práce jsou v následujících kapitolách 5.2 a 5.3 podrobněji popsány pouze ty možnosti využití, které vyplývají z existence výsledných kalkulací úplných a neúplných (variabilních) nákladů a především mají pro společnost Kuberg s.r.o. konkrétní uplatnění.

5.1 Návrh systému evidence nákladů pro potřeby kalkulací

Podrobnou analýzou podniku, popsanou v kapitole 3.2, je zjištěno, že ve společnosti jsou evidovány náklady pouze v druhovém členění za podnik jako celek a neexistuje jejich rozdělení na jednotlivé vnitropodnikové útvary, tzv. střediska.

V podniku tedy není zavedena evidence nákladů dle místa vzniku, a proto není možno z prvotní evidence zajistit adresné informace ke vzniku a výši nákladů ve vztahu k činnosti, kterou zajišťují, a tím i ve vztahu k výrobku.

V rámci podnikového informačního systému lze rozdělit společnost na tyto samostatné části:

- výrobní středisko,
- správní středisko a
- odbytové středisko,

na které budou pověřeným pracovníkem při zpracování vstupních dat do IS¹⁸ evidovány náklady dle místa jejich vzniku.

Pro potřeby sestavení kalkulací úplných a neúplných (variabilních) nákladů je nutno v rámci takového rozdělení podniku na střediska zaznamenávat taky údaje, zda má daný náklad fixní nebo variabilní charakter a současně musí evidence obsahovat informaci, do které skupiny jednicových a režijních nákladů (viz kapitola 3.3) je tento náklad na konkrétním účtu zařazen.

Účtový rozvrh je v podniku navržen tak, aby kromě zákonných podmínek splňoval také podmínky a potřeby pro sestavování finančních reportů společnosti, a proto není žádoucí využít stávající analytické členění účtové osnovy k evidenci nákladů pro účely vytvoření kalkulací. Z tohoto důvodu se jako lepší řešení nabízí možnost využití funkce informačního systému, jež umožňuje přiřadit každému jednotlivému nákladu dle jeho charakteru kombinaci dvou příznaků:

Příznak A

- ***J*** – jednicové náklady,
- ***VR*** – výrobní režie,
- ***SR*** – správní režie,
- ***OR*** – odbytová režie.

Příznak B

- ***FIX*** – fixní složka,
- ***VAR*** – variabilní složka.

V případě, že by nedošlo k rozdělení podniku na dílčí střediska a nebylo by možno aplikovat navržený systém příznaků, lze předem před zaúčtováním konkrétního nákladu provést mimoúčetní rozvržení jeho výše podle jednotlivých rozvrhových základů, které jsou použity a detailně popsány v kapitole 3.3.

Pro zachování korektnosti výsledků výpočtů musí být některé z těchto rozvrhových základů minimálně jednou ročně aktualizovány (např. počet zaměstnanců jednotlivých pracovních pozic), popřípadě i v kratších časových intervalech, a to

¹⁸ IS – podnikový informační systém

v závislosti na změně vstupních technických, technologických a organizačních podmínek podniku.

Tento systém označování a podrobné evidence nákladů je možno využít i při plánování nákladů a následné tvorbě předběžných kalkulací.

5.2 Využití výsledných kalkulací úplných nákladů

V této kapitole jsou postupně uvedeny příklady způsobů využití kalkulací úplných nákladů, vhodné pro vybraný podnik:

- **Oceňování zásob vytvořených vlastní činností** v účetnictví, provedených v souladu s § 49, odst. 5 vyhlášky č. 500 Sb.¹⁹, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. K ocenění je využito vypočítané hodnoty položky kalkulačního vzorce *Vlastní náklady výroby* (tab. 4.2, položka C).
- **Stanovení dlouhodobé spodní hranice ceny** – je tvořena úplnými vlastními náklady výkonu (tab. 4.2, položka H). Jedná se o cenu výrobku, která na jednotku výkonu pokryje jak průměrné variabilní, tak průměrné fixní náklady, tedy celkové náklady, ale při níž je zisk roven nule.

Tab. 5.1 Dlouhodobá spodní hranice ceny jednotlivých výrobků v Kč/ks

Pořadové číslo	Typ výrobku	Dlouhodobá spodní hranice ceny (položka H kalkulačního vzorce)
1.	START	10 672
2.	TRIAL E	11 871
3.	CROSS	12 001
4.	FREE RIDER	26 240

Zdroj: vlastní zpracování

- **Vytvoření cenové kalkulace** - východiskem je dlouhodobá spodní hranice ceny upravená o očekávaný přiměřený zisk z prodeje, a tím zajišťující vytvoření požadovaného celkového zisku. Jako podklad pro sestavení cenové

¹⁹ Pro rok 2015 platná novela č. 293/2014 Sb., pro rok 2016 platná novela č. 250/2015 Sb.

kalkulace slouží výsledná kalkulace úplných nákladů předešlého období, přepočtena očekávaným prodaným množstvím jednotlivých výrobků za dané období a doplněná položkami rezerv, případně položek vytvořených na bázi oportunitních nákladů (např. kalkulační odpisy, kalkulační úroky).

- **Zjištění skutečného zisku či ztráty z prodeje jednotlivých výrobků**, které jsou předmětem hlavní činnosti a stanovení pořadí významnosti porovnáním této skutečné výše zisku konkrétních výrobků.

Tab. 5.2 Porovnání skutečné výše zisku jednotlivých výrobků v Kč/ks

Pořadí významnosti	Typ výrobku	Výše zisku výrobku (položka CH kalkulačního vzorce)
1.	<i>FREE RIDER</i>	1 653
2.	<i>CROSS</i>	-4 229
3.	<i>TRIAL E</i>	-5 063
4.	<i>START</i>	-5 701

Zdroj: vlastní zpracování

- **Zjištění procentuálních podílů dílčích nákladových položek** v kalkulaci jednotlivých výrobků a jejich vyhodnocení z hlediska významnosti. Zjištěné podíly mohou sloužit jako podklad pro rozhodování o snížení nákladů.

Tab. 5.3 Podíl nákladů ve výsledné kalkulaci výrobků

Procentní zastoupení jednotlivých položek kalkulačního vzorce					
Označení položky	Název kalkulační položky	START %	TRIAL E %	CROSS %	FREE RIDER %
A	** JEDNICOVÉ NÁKLADY	34%	41%	42%	73%
B	** VÝROBNÍ REŽIE	19%	17%	17%	8%
C	*** VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY	53%	58%	58%	81%
D	** SPRÁVNÍ REŽIE	22%	20%	19%	9%
E	*** VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU	75%	78%	78%	90%
F	** ODBYTOVÁ REŽIE	25%	22%	22%	10%
G	** REŽIJNÍ NÁKLADY CELKEM	66%	59%	58%	27%
H	*** ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU	100%	100%	100%	100%

Zdroj: vlastní zpracování

- **Sestavení kalkulace Target Costing** – slouží k určení cílových úplných vlastních nákladů. Cílové náklady se stanoví jako rozdíl stávající tržní ceny a požadovaného přiměřeného zisku. Vypočtené náklady představují horní hranici úplných vlastních nákladů jednotlivých výrobků pro výrobce a jsou využitelné pro hledání úspor v nákladech. Pokud chce podnik získat prodejem výrobků požadovaný zisk, je nutné, aby byly sníženy náklady výrobce alespoň na výši cílových nákladů. V případě, že by byly nalezeny úspory, bylo by možné získat vyšší zisk nad rámec původně požadovaného zisku.

Tab. 5.4 Ukázka výpočtu kalkulace Target Costing

Target Costing					
Položka v kalkulačním vzorci	Položka	START Kč/ks	TRIAL E Kč/ks	CROSS Kč/ks	FREE RIDER Kč/ks
11	Cena výrobku	4 971	6 809	7 772	27 893
-	Požadovaný zisk	295	403	461	1 653
-	CÍLOVÉ NÁKLADY	4 676	6 405	7 311	26 240
A	Jednicové náklady	3 664	4 883	5 017	19 158
-	Horní hranice nákladů pro RN²⁰	1 013	1 523	2 294	7 082
G	Režijní náklady	7 009	6 989	6 984	7 082
-	CELKOVÝ ROZDÍL	-5 996	-5 466	-4 690	0

Zdroj: vlastní zpracování

- **Porovnání s plánovou předběžnou kalkulací** – na základě porovnání výsledné kalkulace s plánovou předběžnou kalkulací je možno provést vyhodnocení vzniklých odchylek a prošetření příčin jejich vzniku, což v praxi znamená hodnocení hospodárnosti skutečně vynaložených nákladů vůči předběžně stanoveným nákladům. Předběžně stanovené náklady jsou horní hranicí skutečně vynaložených nákladů, které by neměly být překročeny. Předpokladem je však existence předběžné kalkulace v podniku.
- **Plánování jednicových nákladů na základní materiál** vychází z kusovníků jednotlivých výrobků a plánovaného sortimentu výroby na dané období (měsíc, kvartál, rok, apod.). Vynásobením počtu dílů z kusovníku a požadovaného množství výrobků se vypočte celkový počet potřebných dílů, které je nutno zajistit pro zabezpečení plánu daného sortimentu. Ty jsou

²⁰ Režijní náklady

oceněny cenou, uvedenou v kusovnicích a výsledkem je pak plán nákladů na základní materiál.

5.3 Využití kalkulací neúplných (variabilních) nákladů

Kalkulace variabilních nákladů jsou využitelné především pro krátkodobé rozhodování. V rámci této kapitoly jsou, stejně jako v případě využití kalkulací úplných nákladů (viz kapitola 5.2), popsány pouze ty návrhy řešení rozhodovacích úloh, které jsou v daném podniku Kuberg s.r.o. aplikovatelné:

- **Porovnání výhodnosti výrobku dle jednotkového příspěvku na úhradu** je využitelné při určování pořadí výhodnosti jednotlivých výrobků. Vzhledem k tomu, že podniku je navržen víceetapový kalkulační vzorec neúplných nákladů (viz kapitola 4.3.1), je určitě přínosem porovnat výkony ne jenom z pohledu celkového příspěvku na úhradu, ale také na základě příspěvků dílčích.

Tab. 5.5 Výhodnost výrobků dle jednotlivých příspěvků na úhradu v Kč/ks

Srovnání jednotkových příspěvků a výhodnosti jednotlivých výrobků									
Označení položky	Příspěvek na úhradu	START		TRIAL E		CROSS		FREE RIDER	
		Kč/ks	Pořadí	Kč/ks	Pořadí	Kč/ks	Pořadí	Kč/ks	Pořadí
D	PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU I	1 517	4.	2 095	3.	2 915	2.	9 089	1.
F	PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU II	1 123	4.	1 762	3.	2 595	2.	8 477	1.
H	PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU III	-772	4.	-134	3.	700	2.	6 582	1.
I	PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU IV	-3 104	4.	-2 465	3.	-1 632	2.	4 250	1.

Zdroj: vlastní zpracování

- **Porovnání výhodnosti výrobku dle relativního příspěvku na úhradu** – vzhledem k rozdílné časové náročnosti výroby jednotlivých výkonů podniku je výhodné použít pro stanovení pořadí výhodnosti výrobků také porovnání relativních krycích příspěvků. Ty jsou vypočteny jako podíl celkového příspěvku na úhradu daného výrobku (položka *D* v kalkulačním vzorci) a jeho celkového času zhotovení v minutách.

Tab. 5.6 Výhodnost výrobků dle relativního příspěvku na úhradu

Pořadí významnosti	Typ výrobku	Relativní příspěvek na úhradu v Kč/min
1.	<i>FREE RIDER</i>	20
2.	<i>CROSS</i>	12
3.	<i>TRIAL E</i>	8
4.	<i>START</i>	5

Zdroj: vlastní zpracování

- **Stanovení podílu jednotlivých výrobků na tvorbě výsledku hospodaření** je dáno sazbou příspěvku na úhradu, která je určená podílem jednotkového příspěvku na úhradu a cenou daného výrobku. Na základě vypočtených sazeb jsou zjištěny procentuální podíly ceny konkrétního výkonu, připadající na pokrytí fixních nákladů a tvorbu zisku. Vyšší hodnota sazby znamená při prodeji výrobku i jeho vyšší podíl na výsledku hospodaření podniku jako celku.

Tab. 5.7 Sazba příspěvku na úhradu dle výrobků

Pořadové číslo	Typ výrobku	Sazba příspěvku na úhradu
1.	<i>START</i>	31%
2.	<i>TRIAL E</i>	31%
3.	<i>CROSS</i>	38%
4.	<i>FREE RIDER</i>	33%

Zdroj: vlastní zpracování

- **Stanovení krátkodobé spodní hranice ceny** – jde o minimální prodejní cenu výrobku, kterou může podnik krátkodobě akceptovat, pokrývající pouze variabilní náklady. V tomto případě nedochází vůbec k pokrytí celkových fixních nákladů a jejich výše pak tvoří vzniklou ztrátu. Krátkodobá spodní hranice ceny se tedy rovná výši celkových variabilních nákladů daného výkonu. Pokud nastane situace, kdy prodejní cena výrobku pokrývá pouze část variabilních nákladů, měla by být výroba takového produktu zastavena.

Tab. 5.8 Krátkodobá spodní hranice ceny jednotlivých výrobků v Kč/ks

Pořadové číslo	Typ výrobku	Krátkodobá spodní hranice prodejní ceny (= celkové variabilní náklady výkonu)
1.	<i>START</i>	3 454
2.	<i>TRIAL E</i>	4 713
3.	<i>CROSS</i>	4 857
4.	<i>FREE RIDER</i>	18 804

Zdroj: vlastní zpracování

Na závěr této kapitoly, pojednávající o možnostech využití kalkulací úplných a neúplných nákladů ve společnosti Kuberg s.r.o. je zpracováno **porovnání pořadí výhodnosti výrobků pro podnik mezi úplnými a neúplnými kalkulacemi.**

Tab. 5.9 Výhodnost výrobku dle porovnání kalkulací úplných a neúplných nákladů

Pořadí výhodnosti výrobků vypočtených kalkulací úplných a neúplných nákladů									
Kalkulační vzorec	Položka	START		TRIAL E		CROSS		FREE RIDER	
		Kč/ks	Pořadí	Kč/ks	Pořadí	Kč/ks	Pořadí	Kč/ks	Pořadí
KÚN ²¹	Jednotkový zisk	-5 701	4.	-5 063	3.	-4 229	2.	1 653	1.
KNN ²²	Příspěvek na úhradu I	1 517	4.	2 095	3.	2 915	2.	9 089	1.

Zdroj: vlastní zpracování

Ve výše uvedené tabulce 5.9 je provedeno porovnání pořadí výhodnosti výrobků, ale při praktickém využití této informace je rozhodující účel jejího využití, a to z důvodu rozdílné vypovídací schopnosti kalkulace úplných a neúplných nákladů.

²¹ Kalkulace úplných nákladů

²² Kalkulace neúplných nákladů

6 ZÁVĚR

Kalkulace nákladů představují jeden z nejdůležitějších nástrojů pro řízení a rozhodování, využívající se převážně ve vnitropodnikovém ekonomickém systému. Kalkulace jako takové mají mnohostranné využití. Slouží například jako informační základna pro rozhodování krátkodobého i dlouhodobého charakteru, podávají ucelený přehled o skutečně vynaložených nákladech na daný výkon, na jejich základě jsou tvořeny plány nákladů, vypočítává se požadovaný zisk, horní a dolní cenová hranice a v neposlední řadě jsou využitelné pro potřeby hodnocení hospodárnosti podniku. Významnou součástí využití kalkulací je bezesporu možnost porovnání různých druhů kalkulací a, v návaznosti na analýzy vzniklých odchylek, získání cenné zpětné vazby, nezbytné pro další manažerská rozhodování.

Problematika sestavení a využití kalkulací je předmětem řešení této diplomové práce, která je zpracována v podmínkách vybraného podniku Kuberg s.r.o.

Cílem diplomové práce je zpracování kalkulací úplných a neúplných (variabilních) nákladů jednotlivých výrobků a vymezení využití těchto kalkulací pro potřeby společnosti Kuberg s.r.o., která se zabývá výrobou dětských elektrických motocyklů.

Diplomová práce je složena ze dvou částí, z čehož teoretická část je obsažena v kapitole 2 a jsou v ní popsány teoretické principy tvorby kalkulací a jejich využití. Dále je zde charakterizováno pojetí klasifikace nákladů a informační základny pro potřeby sestavování kalkulací.

Praktická část je zpracována ve třech kapitolách. V první části kapitoly 3 je popsána historie a současnost společnosti, vlastnická struktura, odbytová strategie a je zde představeno výrobní portfolio podniku. Obsahem navazující části této kapitoly je podrobná analýza současného stavu evidence a řízení nákladů ve společnosti. Poslední část je zaměřena na detailní rozbor všech nákladových účtů podniku a navazující transformaci nákladů z druhového na účelové členění, která je použita jako výchozí datová základna pro samotné zpracování kalkulací úplných a neúplných (variabilních) nákladů.

V kapitole 4 je vymezen předmět kalkulace, určená kalkulační jednice a zvolena technika přírážkové kalkulace. Jsou zde definovány a vytvořeny originální kalkulační vzorce pro úplné i neúplné náklady, odpovídající podmínkám a specifickým potřebám společnosti Kuberg s.r.o. Následně jsou na základě výsledků transformace nákladů (kapitola 3) a při využití zvolených rozvrhových základů, použitých pro výpočet a rozvržení dílčích režijních nákladů ke konkrétním výkonům, sestaveny výsledné kalkulace úplných a variabilních nákladů pro jednotlivé typy výrobků.

Obsahem první části kapitoly 5 je návrh zavedení nového systému evidence nákladů v podniku, vhodného pro přesnější a méně časově náročnější sestavování kalkulací, který v praktickém chodu podniku znamená označování všech vstupních dat při jejich prvotním zavádění do podnikového informačního systému kombinací dvou příznaků, jak je uvedeno v kapitole XX.

V dalších dvou částech kapitoly 5 jsou popsána konkrétní možná využití zpracovaných kalkulací, aplikovatelná pro potřeby rozhodování a řízení nákladů ve společnosti Kuberg s.r.o. Patří mezi ně:

- oceňování zásob vytvořených vlastní činností,
- stanovení dlouhodobé a krátkodobé spodní hranice ceny,
- možnost vytvoření cenové kalkulace a kalkulace Target Costing,
- zjištění skutečného zisku či ztráty z prodeje jednotlivých výrobků,
- zjištění procentuálních podílů dílčích nákladových položek,
- porovnání výsledných kalkulací s plánovou předběžnou kalkulací,
- plánování jednicových nákladů na základní materiál,
- výhodnost výrobků dle jednotkového a relativního příspěvku na úhradu,
- stanovení podílu jednotlivých výrobků na tvorbě výsledku hospodaření,
- porovnání pořadí výhodnosti výrobků pro podnik mezi úplnými a neúplnými kalkulacemi.

Za předpokladu, že dojde k aplikaci navrhovaného řešení výsledných kalkulací, otevírá se prostor pro provedení bodu zvratu, vytvoření rozpočtů veškerých nákladů, následného sestavení předběžných kalkulací a k možnosti zavedení controllingu v podniku.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA.
Manažerské účetnictví: Nástroje a metody. 2., aktualizované a přepracované vydání
Praha: Wolters Kluwer, 2015, 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
- FIBÍROVÁ, Jana. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 430
s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- HRADECKÝ, Mojmír a Bohumil KRÁL. *Řízení režijních nákladů*. Praha: Prospektrum,
1995. ISBN 80-717-5025-5.
- HRADECKÝ, Mojmír a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada, 2008,
264 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-2471-3.
- KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3., doplněné a aktualizované vydání.
Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha: C.H. Beck, 2005, 216 s.
C.H. Beck pro praxi. ISBN 80-717-9419-8.
- LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vyd. Praha: Grada, 2012, 271
s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4133-8.
- MRUZKOVÁ, Jarmila a Karolina LISZTWANOVÁ. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*.
Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013, 346 s. ISBN 978-80-248-3164-0.
- PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing,
2009. 736 s. ISBN 978-80-247-3024-0.
- POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing, 2009. 233
s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada,
2011, 471 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1.
- ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha:
Management Press, 2009, 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

Další zdroje:

Bikes. *Kuberg.com* [online]. [cit. 2016-06-14]. Dostupné z:
<http://kuberg.com/young-rider.html>

Bikes. *Kuberg.com* [online]. [cit. 2016-06-14]. Dostupné z:
<http://kuberg.com/freerider.html>

TOMKOVÁ, Zlata. Kalkulace - první dáma controllingu. IT Systems: Příloha 4/2002 [online]. 2002. 3 [cit. 2016-06-27]. ISSN 1802-615X. Dostupné z:
<http://www.systemonline.cz/clanky/kalkulace-prvni-dama-controllingu.htm>

Vyhláška č. 500/2002 Sb. ze dne 6. listopadu 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: Sbírka zákonů České republiky. 2002, částka 174/2002, s. 9690. Dostupné také z:
<http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2002/vyhlaska-c-500-2002-sb-3454>

Vyhláška č. 293/2014 Sb. ze dne 8. prosince 2014, kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbírka zákonů České republiky. 2014, částka 119/2014, s. 3331. Dostupné také z:
<https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=83081&nr=293~2F2014&rpp=15#local-content>

Vyhláška č. 250/2015 Sb. ze dne 16. září 2015, kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbírka zákonů České republiky. 2015, částka 102/2015, s. 3034. Dostupné také z:
<https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=84744&nr=250~2F2015&rpp=15#local-content>

Výpis z obchodního rejstříku. *Justice.cz* [online]. [cit. 2016-06-13]. Dostupné z:
<https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=262831&typ=UPLNY>

Interní materiály společnosti

SEZNAM ZKRATEK

tab.	tabulka
m ²	metr čtvereční
Kč	koruna česká
dl.	dlouhodobý
maj.	majetek
mat.	materiál
soc. a zdr. poj.	sociální a zdravotní pojištění
jedn. mat.	jednicový materiál
záv. činn.	závislá činnost
TZ	technické zhodnocení
J	jednicový náklad
VR	výrobní režie
SR	správní režie
OR	odbytová režie
FIX	fixní náklad
VAR	variabilní náklad
THP	technicko-hospodářský pracovník
BOZP	bezpečnost a ochrana zdraví při práci
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 2.1 Členění kalkulací	12
Obr. 2.2 Schéma struktury účelového členění	23
Obr. 3.1 Modely dětských elektrických motocyklů.....	30

SEZNAM OBRÁZKŮ V PŘÍLOHÁCH

Obr. 1 Organizační schéma podniku	
Obr. 2 Půdorys podniku	

SEZNAM TABULEK

Tab. 2.1 Typový kalkulační vzorec.....	9
Tab. 2.2 Přehled kalkulačních metod dle použité kalkulační techniky	10
Tab. 2.3 Dynamický kalkulační vzorec úplných nákladů	17
Tab. 2.4 Jednostupňový kalkulační vzorec kalkulace variabilních nákladů	18
Tab. 2.5 Vícetupňový kalkulační vzorec kalkulace variabilních nákladů	19
Tab. 3.1 Detailní analýza nákladů na firmní a pronajatá vozidla za rok 2015 v Kč	35
Tab. 3.2 Rozdělení prostor společnosti dle plochy v m ²	36
Tab. 3.3 Detailní analýza účtu 502 000 za rok 2015 v Kč – Spotřeba energií.....	36
Tab. 3.4 Detailní analýza účtu 503 000 za rok 2015 v Kč – Spotřeba ost. neskladovatelných dodávek ...	37
Tab. 3.5 Detailní analýza účtu 518 300 – Nájemné za rok 2015 v Kč.....	38
Tab. 3.6 Detailní analýza účtu 518 400 – Telefony, Internet za rok 2015 v Kč.....	39
Tab. 3.7 Klasifikace pracovních pozic pro potřeby účelového členění nákladů	40
Tab. 3.8 Analýza osobních nákladů dle pracovních pozic za rok 2015 v Kč.....	41
Tab. 3.9 Detailní analýza účtů 532 000 – Daň z nemovitých věcí za rok 2015 v Kč	42
Tab. 3.10 Detailní analýza účtu 551 001 – Odpisy TZ Mankovice za rok 2015 v Kč	43
Tab. 3.11 Detailní analýza odpisů DNM a DHM za rok 2015 v Kč	43
Tab. 3.12 Konečná transformace nákladů za rok 2015 v Kč	44
Tab. 4.1 Přehled typů výrobků za rok 2015	47
Tab. 4.2 Vzorec pro kalkulaci úplných nákladů	48
Tab. 4.3 Výše nákladů zákl. kalkulačních položek dle jednotlivých syntetických účtů za rok 2015 v Kč	50
Tab. 4.4 Normovaný čas přepočtený na skutečně vyrobené výrobky za rok 2015	51
Tab. 4.5 Výpočet kalkulační položky č. 1 – <i>Jednicový materiál</i>	52
Tab. 4.6 Výpočet kalkulační položky č. 2 – <i>Jednicové mzdy</i> (fixní složka)	53
Tab. 4.7 Výpočet kalkulační položky č. 3 – <i>Soc. a zdr. poj. z jednicových mezd</i> (fixní složka).....	55
Tab. 4.8 Výpočet kalkulační položky č. 4.1 – <i>Ost. jednic. nákl. – služby k materiálu</i> (variabilní složka).	55
Tab. 4.9 Výpočet kalkulační položky č. 4.2 – <i>Ost. jednic. nákl. – vedlejší poř. nákl.</i> (variabilní složka) .	56
Tab. 4.10 Normovaný čas přepočtený na prodané výrobky za rok 2015	58
Tab. 4.11 Výpočet kalkulační položky č. 5 – <i>Výrobní režie – VAR</i>	59
Tab. 4.12 Výpočet kalkulační položky č. 6 – <i>Výrobní režie – FIX</i>	60
Tab. 4.13 Výpočet kalkulační položky č. 8 – <i>Správní režie – FIX</i>	61
Tab. 4.14 Výpočet kalkulační položky č. 9 – <i>Odbytová režie – VAR</i>	62
Tab. 4.15 Výpočet kalkulační položky č. 10 – <i>Odbytová režie – FIX</i>	63
Tab. 4.16 Výsledná kalkulace na vyrobený a dokončený výrobek – <i>START</i>	64
Tab. 4.17 Výsledná kalkulace na vyrobený a dokončený výrobek – <i>TRIAL E</i>	65

Tab. 4.18 Výsledná kalkulace na vyrobený a dokončený výrobek – <i>CROSS</i>	65
Tab. 4.19 Výsledná kalkulace na vyrobený a dokončený výrobek – <i>FREE RIDER</i>	66
Tab. 4.20 Výsledná kalkulace na dokončený a prodaný výrobek – <i>START</i>	67
Tab. 4.21 Výsledná kalkulace na dokončený a prodaný výrobek – <i>TRIAL E</i>	67
Tab. 4.22 Výsledná kalkulace na dokončený a prodaný výrobek – <i>CROSS</i>	67
Tab. 4.23 Výsledná kalkulace na dokončený a prodaný výrobek – <i>FREE RIDER</i>	68
Tab. 4.24 Vzorec pro vícestupňovou kalkulaci neúplných (variabilních) nákladů	69
Tab. 4.25 Vícestupňová kalkulace variabilních nákladů – <i>START</i>	70
Tab. 4.26 Vícestupňová kalkulace variabilních nákladů – <i>TRIAL E</i>	71
Tab. 4.27 Vícestupňová kalkulace variabilních nákladů – <i>CROSS</i>	71
Tab. 4.28 Vícestupňová kalkulace variabilních nákladů – <i>FREE RIDER</i>	72
Tab. 4.29 Vícestupňová kalkulace variabilních nákladů za podnik celkem	72
Tab. 5.1 Dlouhodobá spodní hranice ceny jednotlivých výrobků v Kč/ks	76
Tab. 5.2 Porovnání skutečné výše zisku jednotlivých výrobků v Kč/ks	77
Tab. 5.3 Podíl nákladů ve výsledné kalkulaci výrobků	77
Tab. 5.4 Ukázka výpočtu kalkulace Target Costing	78
Tab. 5.5 Výhodnost výrobků dle jednotlivých příspěvků na úhradu v Kč/ks	79
Tab. 5.6 Výhodnost výrobků dle relativního příspěvku na úhradu	80
Tab. 5.7 Sazba příspěvku na úhradu dle výrobků	80
Tab. 5.8 Krátkodobá spodní hranice ceny jednotlivých výrobků v Kč/ks	80
Tab. 5.9 Výhodnost výrobku dle porovnání kalkulací úplných a neúplných nákladů	81

SEZNAM TABULEK V PŘÍLOHÁCH


- Tab. 1 Účetní osnova – seznam nákladových účtů a jejich salda za rok 2015 v Kč
- Tab. 2 Seznam účtů vyjmutých z účtového rozvrhu podniku
- Tab. 3 Zařazení zaměstnanců do skupin nákladů – rok 2015
- Tab. 4 Plocha pracovišť v m² pro výpočet nákladů dle skupin
- Tab. 5 Rekapitulace mezd za rok 2015 v Kč
- Tab. 6 Analýza účtu 551 000 – odpisy DNM a DHM dle majetkových karet za rok 2015 v Kč
- Tab. 7 Analýza účtu 551 002 – odpisy účetní dle majetkových karet za rok 2015 v Kč
- Tab. 8 Výsledná transformace nákladových účtů společnosti za rok 2015 v Kč – 1. část
- Tab. 8 Výsledná transformace nákladových účtů společnosti za rok 2015 v Kč – 2. část
- Tab. 9 Výsledná transformace nákladů v položkách kalkulačního vzorce – 1. část
- Tab. 9 Výsledná transformace nákladů v položkách kalkulačního vzorce – 2. část
- Tab. 10 Normovaný čas na 1 ks výrobku
- Tab. 11 Normovaný čas přepočtený na VYROBENÉ výrobky za rok 2015
- Tab. 12 Normovaný čas přepočtený na PRODANÉ výrobky za rok 2015
- Tab. 13 Výsledná kalkulace úplných nákladů na dokončený a prodaný výrobek – *START*
- Tab. 14 Výsledná kalkulace úplných nákladů na dokončený a prodaný výrobek – *TRIAL E*
- Tab. 15 Výsledná kalkulace úplných nákladů na dokončený a prodaný výrobek – *CROSS*
- Tab. 16 Výsledná kalkulace úplných nákladů na dokončený a prodaný výrobek – *FREE RIDER*

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou (bakalářskou) práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 15. července 2016



.....
Bc. Kateřina Cholevová

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1 Organizační schéma společnosti

Příloha 2 Účetní osnova – seznam nákladových účtů a jejich salda

Příloha 3 Seznam účtů nezahrnovaných do kalkulací

Příloha 4 Přiřazení zaměstnanců skupinám nákladů

Příloha 5 Rozdělení pracovišť pro potřeby účelového členění nákladů

Příloha 6 Rekapitulace mezd

Příloha 7 Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Příloha 8 Výsledná analýza nákladových účtů

Příloha 9 Výsledná transformace nákladů v položkách kalkulačního vzorce

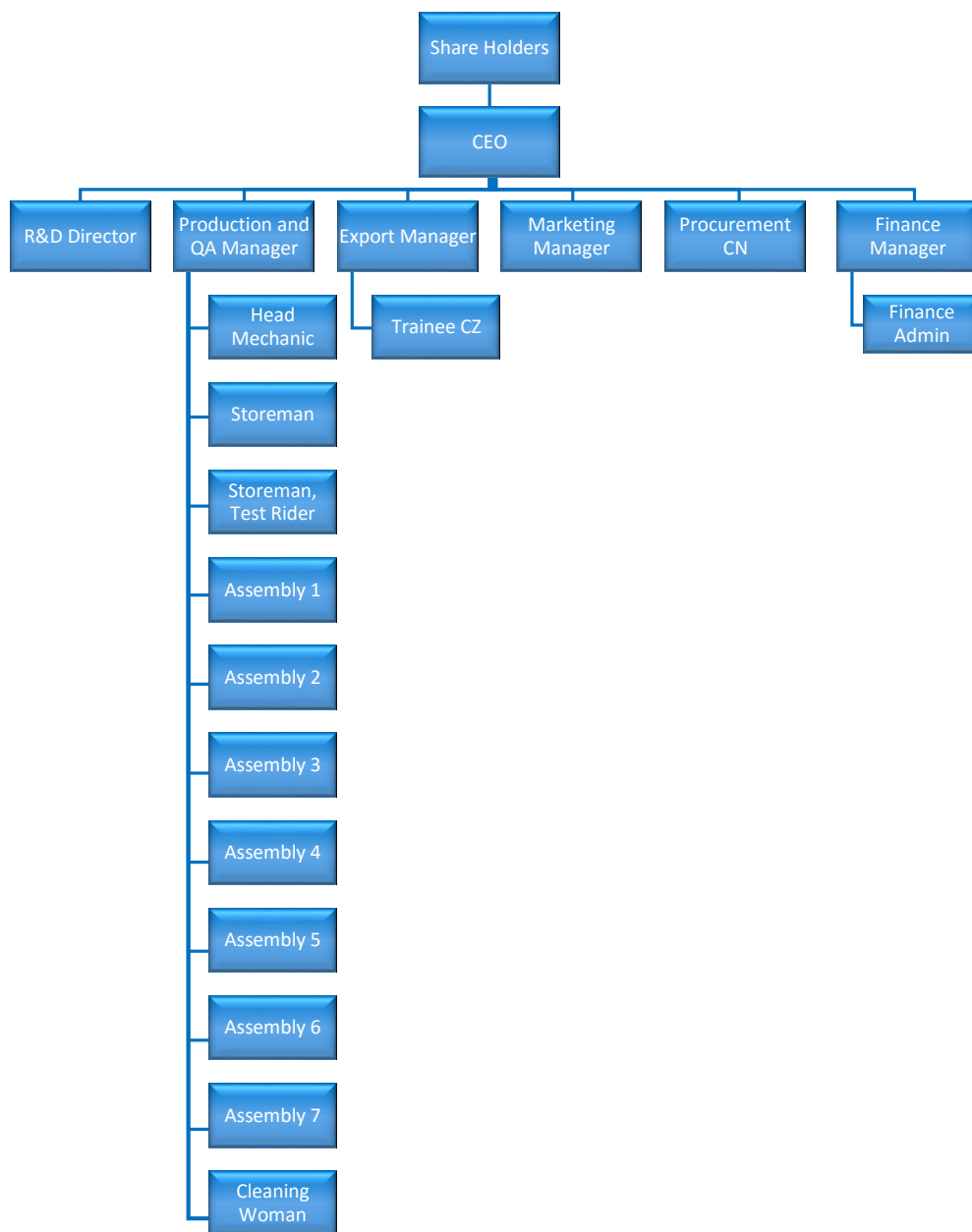
Příloha 10 Normovaný čas přepočtený na vyrobené a prodané výrobky

Příloha 11 Výsledné kalkulace na dokončený a prodaný výrobek za rok 2015

Příloha 12 Půdorys podniku Kuberg s.r.o.

Příloha 1 Organizační schéma společnosti

Obr. 1 Organizační schéma společnosti



Zdroj: vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti

Příloha 2 Účetní osnova – seznam nákladových účtů a jejich salda

Tab. 1 Účetní osnova – seznam nákladových účtů a jejich salda za rok 2015 v Kč

Číslo účtu	Název účtu	Pohyb k 31. 12. 2015
501 100	Materiál-drobný nákup	138 538
501 101	Materiál motocykly	8 715 922
501 201	Palety	22 551
501 300	Drobný majetek	151 041
501 400	Spotřeba PHM-nafta	75 567
501 401	Spotřeba PHM-benzín	9 890
501 900	Spotřeba nedaňové	798
502 000	Spotřeba energie	186 678
503 000	Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek	4 363
511 000	Opravy a udržování	18 314
512 000	Cestovné	233 216
513 000	Náklady na reprezentaci	5 418
518 101	služby k materiálu	287 297
518 200	Ostatní služby	2 054 305
518 300	Nájemné	198 698
518 301	Software spotřeba	1 855
518 302	Pronájem vozidla	49 165
518 400	Telefony, internet	40 161
518 401	BOZP	2 559
518 500	Vedlejší pořizovací náklady-doprava	607 273
518 501	Služby k úvěru FORD	1 876
518 510	Doprava zákazníci	9 928
518 520	Doprava ostatní	17 939
518 900	Nedaňové služby	1 920
521 000	Mzdové náklady	888 622
522 000	Příjmy společníků obchodní korporace ze závislé činnosti	47 114
524 000	Zákonné sociální pojištění	296 916
531 000	Daň silniční	1 858
532 000	Daň z nemovitých věcí	4 323
538 000	Ostatní daně a poplatky	4 838
543 000	Dary	3 656
545 000	Ostatní pokuty a penále	5 668
548 000	Ostatní provozní náklady	339
548 200	Pojištění majetku	32 161
548 500	Pojištění k úvěru Ford	4 316
548 900	Ostatní provozní náklady - nedaňové	24 632
548 999	Ostatní provozní náklady - nedaňové	0
551 000	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	42 247
551 001	Odpisy TZ Mankovice	77 831
551 002	Odpisy účetní	963 706
562 000	Úroky	93 611
562 500	Úrok k úvěru Ford	3 873
563 000	Kurzové ztráty	167 505
568 000	Ostatní finanční náklady	15 388

Zdroj: vlastní zpracování na základě interních dokumentů společnosti

Příloha 3 Seznam účtů nezahrnovaných do kalkulací

Tab. 2 Seznam účtů vyjmutých z účtového rozvrhu podniku

Číslo účtu	Název účtu
504 000	Prodané zboží
541 000	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
543 000	Dary
545 000	Ostatní pokuty a penále
546 000	Odpis pohledávky
548 000	Ostatní provozní náklady - zaokrouhlení
549 000	Manka a škody z provozní činnosti
558 000	Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti
559 000	Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti
563 000	Kurzové ztráty
580 000	Mimořádné náklady
582 000	Škody
584 000	Tvorba a zúčtování mimořádných rezerv
588 000	Ostatní mimořádné náklady
589 000	Tvorba a zúčtování opravných položek v mimořádné činnosti
591 000	Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná
592 000	Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená
593 000	Daň z příjmů z mimořádné činnosti - splatná
594 000	Daň z příjmů z mimořádné činnosti - odložená
595 000	Dodatečné odvody daně z příjmů
596 000	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
597 000	Převod provozních nákladů
598 000	Převod finančních nákladů
599 000	Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmu

Zdroj: vlastní zpracování

Příloha 4 Přiřazení zaměstnanců skupinám nákladů

Tab. 3 Zařazení zaměstnanců do skupin nákladů – rok 2015

Název pracovní pozice	Počet zaměstnanců	Technologický náklad		Náklad na obsluhu, zajištění a řízení					
		Jednicový (J)		Výrobní režie (VR)		Správní režie (SR)		Odbytová režie (OR)	
		FIX	VAR	FIX	VAR	FIX	VAR	FIX	VAR
Montážní pracovník	9	X							
Montážní pracovník / Uklízečka	1	X (50%)				X (50%)			
Výrobní mistr	1			X					
Vedoucí výroby	1			X					
Elektromechanik	1			X					
Skladník	2			X (50 %)				X (50 %)	
Designer	1			X					
Administrativní pracovník	1					X			
Export manažer	1							X	
Marketing manažer	1							X	
Treinee	1							X	
Konzultant	1					X			
Celkem	21								

Zdroj: vlastní zpracování

Příloha 5 Rozdělení pracovišť pro potřeby účelového členění nákladů

Tab. 4 Plocha pracovišť v m² pro výpočet nákladů dle skupin

Ozn.	Název	Rozměry v m ²	Technologický náklad	Náklad na obsluhu, zajištění a řízení		
			Jednicový (J)	Výrobní režie (VR)	Správní režie (SR)	Odbytová režie (OR)
101	Výroba	22,20		X		
102a	Výroba	75,42		X		
102b	Výroba	66,17		X		
102c	Výroba	82,36		X		
108a	Výroba	71,30		X		
108b	Výroba	82,28		X		
108c	Výroba	70,91		X		
Celkem	Výroba	470,64				
103	Chodba	33,38		X		
104a	Šatna 3 osoby	5,51		X		
104b	Předsíň	5,13		X		
104c	WC	1,95		X		
105	Úklidová místnost	7,75		X		
106	Denní místnost	20,20		X		
107a	Šatna 2 osoby	9,45		X		
107b	Předsíň	4,78		X		
107c	WC	1,17		X		
110	Chodba	47,49		X		
111	WC	2,82		X		
112a	Šatna 3 osoby	15,98		X		
112b	Předsíň	4,78		X		
112c	WC	2,04		X		
113	Kancelář	37,08		X		
114	Kancelář	15,59		X		
116	Úklidová místnost	4,01		X		
Celkem	Místnosti zaměstnanců výroby	219,11				
109a	Sklad materiálu	58,03		X		
109b	Sklad materiálu	88,81		X		
109c	Sklad materiálu	99,40		X		
115	Sklad materiálu	1,60		X		
Celkem	Sklad materiálu	247,84				
117	Sklad hotových výrobků	233,85				X
Celkem	Sklad hotových výrobků	233,85				
205	Kancelář	127,24			X	
Celkem	Kanceláře	127,24				
134	Zádvěří	21,24			X	
135	Schodišťový prostor	16,23			X	
201	Chodba	22,43			X	
202	Sociální zázemí muži	7,69			X	
203	Sociální zázemí ženy	5,89			X	
204	Koupelna	9,12			X	
206	Denní místnost	21,73			X	
207	Úklidová místnost	8,54			X	
Celkem	Místnosti zaměstnanců správy	112,87				
	CELKEM	1 411,55				

Zdroj: vlastní zpracování

Příloha 6 Rekapitulace mezd

Tab. 5 Rekapitulace mezd za rok 2015 v Kč

HPP/DPP	Pracovní pozice	Typ nákladu		Počet zaměstnanců	Hrubá mzda (521 000 + 522 000)	Soc. a zdr. poj. (účet 524 000)
HPP	Montážní pracovník	J	FIX	1	32 710	11 121
DPP	Montážní pracovník	J	FIX		2 945	-
HPP	Montážní pracovník	J	FIX	1	6 634	2 256
HPP	Montážní pracovník	J	FIX	1	21 944	7 461
DPP	Montážní pracovník	J	FIX	1	117	-
HPP	Montážní pracovník	J	FIX	1	53 399	18 156
DPP	Montážní pracovník	J	FIX		1 287	-
DPP	Montážní pracovník	J	FIX	1	2 667	-
HPP	Montážní pracovník	J	FIX		30 042	10 214
DPP	Montážní pracovník	J	FIX	1	1 024	-
HPP	Montážní pracovník	J	FIX	1	17 158	5 834
HPP	Montážní pracovník	J	FIX	1	16 471	5 600
	Celkem Montážní pracovník	J	FIX	9	186 399	60 642
DPP	Montážní pracovník / Uklízečka	J/SR	FIX	1	819	-
HPP	Montážní pracovník / Uklízečka	J/SR	FIX		46 626	15 853
	Celkem Montážní pracovník / Uklízečka	J/SR	FIX	1	47 445	15 853
HPP	Výrobní mistr	VR	FIX	1	6 634	2 256
	Celkem Výrobní mistr	VR	FIX	1	6 634	2 256
HPP	Vedoucí výroby	VR	FIX	1	61 453	20 894
	Celkem Vedoucí výroby	VR	FIX	1	61 453	20 894
HPP	Elektromechanik	VR	FIX	1	40 480	13 763
	Celkem Elektromechanik	VR	FIX	1	40 480	13 763
HPP	Skladník	VR/OR	FIX	1	114 075	38 786
HPP	Skladník	VR/OR	FIX	1	50 045	17 015
	Celkem Skladník	VR/OR	FIX	2	164 120	55 801
DPP	Designer	VR	FIX	1	10 967	-
	Celkem Designer	VR	FIX	1	10 967	0
HPP	Administrativní pracovník	SR	FIX	1	86 059	29 260
	Celkem Administrativní pracovník	SR	FIX	1	86 059	29 260
DPP	Konzultant	SR	FIX	1	42 626	-
	Celkem Konzultant	SR	FIX	1	42 626	0
HPP	Export manažer	OR	FIX	1	18 611	6 328
HPP	Export manažer	OR	FIX		220 462	74 957
	Celkem Export manažer	OR	FIX	1	239 073	81 285
HPP	Marketing manažer	OR	FIX	1	43 410	14 760
	Celkem Marketing manažer	OR	FIX	1	43 410	14 760
HPP	Praktikant	OR	FIX	1	7 068	2 403
	Celkem Praktikant	OR	FIX	1	7 068	2 403
CELKEM				21	935 736	296 916
<i>Kontrolní číslo²³</i>					<i>0</i>	<i>0</i>

Zdroj: vlastní zpracování na základě interních dokumentů společnosti

Vysvětlivky:

HPP hlavní pracovní poměr
DPP dohoda o provedení práce
J/SR 50 % jednicový náklad / 50 % správní režie
VR/OR 50 % výrobní režie / 50 % odbytová režie
FIX fixní náklad

J jednicový náklad
OR odbytová režie
SR správní režie
VR výrobní režie

²³ Kontrolní číslo představuje celkovou hodnotu daného účtu poníženu o součet hodnot jednotlivých skupin nákladů daného účtu.

Příloha 7 Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Tab. 6 Analýza účtu 551 000 – Odpisy DNM a DHM dle majetkových karet za rok 2015 v Kč

Účet 551 000 celkem v Kč		42 247						
Karta majetku	Název majetku	Odpis 2015	Výrobní režie (VR)		Správní režie (SR)		Odbytová režie (OR)	
			FIX	VAR	FIX	VAR	FIX	VAR
0006	Nákladní přívěs AUTOVIA	8 687	7 818				869	
0008	Svářečka Heliarc 353i komplet	13 457	13 457					
15IM002	Ford Transit Connect Kombi	14 210	12 789				1 421	
15IM006	MacBook Pr 13	2 645			2 645			
15IM012	Souprava metrických závitořezných...	3 248	3 248					
	CELKEM	42 247	37 313	0	2 645	0	2 290	0
Kontrolní číslo ²⁴			0					

Zdroj: vlastní zpracování na základě interních dokumentů společnosti

Tab. 7 Analýza účtu 551 002 – Odpisy účetní dle majetkových karet za rok 2015 v Kč

Účet 551 002 celkem v Kč		963 706						
Karta majetku	Název majetku	Odpis 2015	Výrobní režie (VR)		Správní režie (SR)		Odbytová režie (OR)	
			FIX	VAR	FIX	VAR	FIX	VAR
0001	Formy na sedla motorek Huangya	93 810	93 810					
0002	Formy na motorky Murasaki	97 157	97 157					
0003	Formy na motorky Aelite	202 044	202 044					
0004	Formy na motorky Aelita	84 597	84 597					
0005	Vývoj a výzkum vozidel Kuberg	123 803	123 803					
0007	Vývoj nového modelu el-moto	175 981	175 981					
15IM003	Notebook Lenovo IdeaPad	2 936			2 936			
15IM004	ICT SW - ERP systém	159 792			159 792			
15IM007	Kamera GOPRO	1 388					1 388	
15IM008	Lenovo TP Edge	1 661			1 661			
15IM009	Lenovo YOGA 3 PRO	1 712			1 712			
15IM010	PC Lenovo IdeaPad Yoga	1 350			1 350			
15IM011	Lenovo YOGA 2/13	2 357			2 357			
15IM015	Policový regál	1 663			1 663			
15IM018	Formy Mrázek	13 455	13 455					
	CELKEM	963 706	790 846	0	171 472	0	1 388	0
Kontrolní číslo ²⁵			0					

Zdroj: vlastní zpracování na základě interních dokumentů společnosti

²⁴ Kontrolní číslo představuje celkovou hodnotu daného účtu poníženou o součet hodnot jednotlivých skupin nákladů daného účtu.

²⁵ Kontrolní číslo představuje celkovou hodnotu daného účtu poníženou o součet hodnot jednotlivých skupin nákladů daného účtu.

Příloha 8 Výsledná analýza nákladových účtů

Tab. 8 Výsledná transformace nákladových účtů společnosti za rok 2015 v Kč - 1. část

Účet	Název účtu	Pohyb k 31. 12. 2015	Technologický náklad		Náklad na obsluhu, zajištění a řízení	
			Jednicový (J)		Výrobní režie (VR)	
			FIX	VAR	FIX	VAR
501 100	Materiál-drobný nákup	138 538			138 538	
501 101	Materiál motocykly	8 715 922		8 715 922		
501 201	Palety	22 551				
501 300	Drobný majetek	151 041			40 635	
501 400	Spotřeba PHM-nafta	75 567				68 010
501 401	Spotřeba PHM-benzín	9 890				8 901
501 900	Spotřeba nedaňové	798			798	
	Součet syntetického účtu 501	9 114 306	0	8 715 922	179 971	76 911
502 000	Spotřeba energie	186 678			123 991	
	Součet syntetického účtu 502	186 678	0	0	123 991	0
503 000	Spotřeba ost. neskladovatelných dodávek	4 363			3 013	
	Součet syntetického účtu 503	4 363	0	0	3 013	0
511 000	Opravy a udržování	18 314				16 483
	Součet syntetického účtu 511	18 314	0	0	0	16 483
512 000	Cestovné	233 216				
	Součet syntetického účtu 512	233 216	0	0	0	0
513 000	Náklady na reprezentaci	5 418				
	Součet syntetického účtu 513	5 418	0	0	0	0
518 101	Služby k materiálu	287 297		287 297		
518 200	Ostatní služby	2 054 305			566 840	
518 300	Nájemné	198 698			131 975	
518 301	Software spotřeba	1 855				
518 302	Pronájem vozidla	49 165			44 248	
518 400	Telefony, internet	40 161			27 730	
518 401	BOZP	2 559				
518 500	Vedlejší poř. náklady-doprava	607 273		607 273		
518 501	Služby k úvěru FORD	1 876				
518 510	Doprava zákazníci	9 928				
518 520	Doprava ostatní	17 939				
518 900	Nedaňové služby	1 920				
	Součet syntetického účtu 518	3 272 975	0	894 570	770 793	0
521 000	Mzdové náklady	935 736	210 122		201 594	
522 000	Příjmy společníků obch. korp. ze záv. činn.					
	Součet syntetického účtu 521 a 522	935 736	210 122	0	201 594	0
524 000	Zákonné sociální pojištění	296 916	68 569		64 813	
	Součet syntetického účtu 524	296 916	68 569	0	64 813	0
531 000	Daň silniční	1 858			1 672	
	Součet syntetického účtu 531	1 858	0	0	1 672	0
532 000	Daň z nemovitých věcí	4 323			2 871	
	Součet syntetického účtu 532	4 323	0	0	2 871	0
538 000	Ostatní daně a poplatky	4 838				
	Součet syntetického účtu 538	4 838	0	0	0	0
548 000	Ostatní provozní náklady	339				
548 200	Pojištění majetku	32 161				
548 500	Pojištění k úvěru Ford	4 316			3 885	
548 900	Ostatní provozní náklady - nedaňové	24 632			24 632	
548 999	Ostatní provozní náklady - nedaňové	0			0	
	Součet syntetického účtu 548	61 109	0	0	28 517	0
551 000	Odpisy dl. nehmotného a hmotného majetku	42 247			37 313	
551 001	Odpisy TZ Mankovice	77 864			51 717	
551 002	Odpisy účetní	963 706			790 846	
	Součet syntetického účtu 551	1 083 817	0	0	879 876	0
562 000	Úroky	93 611				
562 500	Úrok k úvěru Ford	3 873			3 486	
	Součet syntetického účtu 562	97 484	0	0	3 486	0
568 000	Ostatní finanční náklady	15 388				
	Součet syntetického účtu 568	15 388	0	0	0	0
	CELKEM	15 336 739	278 690	9 610 492	2 260 599	93 394

Tab. 8 Výsledná transformace nákladových účtů společnosti za rok 2015 v Kč - 2. část

Účet	Název účtu	Pohyb k 31. 12. 2015	Náklad na obsluhu, zajištění a řízení			
			Správní režie (SR)		Odbytová režie (OR)	
			FIX	VAR	FIX	VAR
501 100	Materiál-drobný nákup	138 538				
501 101	Materiál motocykly	8 715 922				
501 201	Palety	22 551				22 551
501 300	Drobný majetek	151 041	93 785		16 621	
501 400	Spotřeba PHM-nafta	75 567			7 557	
501 401	Spotřeba PHM-benzín	9 890			989	
501 900	Spotřeba nedaňové	798				
	Součet syntetického účtu 501	9 114 306	93 785	0	25 166	22 551
502 000	Spotřeba energie	186 678	31 754		30 933	
	Součet syntetického účtu 502	186 678	31 754	0	30 933	0
503 000	Spotřeba ost. neskladovatelných dodávek	4 363	519		831	
	Součet syntetického účtu 503	4 363	519	0	831	0
511 000	Opravy a udržování	18 314			1 831	
	Součet syntetického účtu 511	18 314	0	0	1 831	0
512 000	Cestovné	233 216			233 216	
	Součet syntetického účtu 512	233 216	0	0	233 216	0
513 000	Náklady na reprezentaci	5 418			5 418	
	Součet syntetického účtu 513	5 418	0	0	5 418	0
518 101	Služby k materiálu	287 297				
518 200	Ostatní služby	2 054 305	733 507		753 958	
518 300	Nájemné	198 698	33 799		32 924	
518 301	Software spotřeba	1 855	1 855			
518 302	Pronájem vozidla	49 165			4 917	
518 400	Telefony, internet	40 161	4 781		7 650	
518 401	BOZP	2 559	2 559			
518 500	Vedlejší poř. náklady-doprava	607 273				
518 501	Služby k úvěru FORD	1 876	1 876			
518 510	Doprava zákazníci	9 928				9 928
518 520	Doprava ostatní	17 939	17 939			
518 900	Nedaňové služby	1 920	1 920			
	Součet syntetického účtu 518	3 272 975	798 236	0	799 448	9 928
521 000	Mzdové náklady	935 736	152 408		371 612	
522 000	Příjmy společníků obch. korp. ze záv. činn.					
	Součet syntetického účtu 521 a 522	935 736	152 408	0	371 612	0
524 000	Zákonné sociální pojištění	296 916	37 186		126 348	
	Součet syntetického účtu 524	296 916	37 186	0	126 348	0
531 000	Daň silniční	1 858			186	
	Součet syntetického účtu 531	1 858	0	0	186	0
532 000	Daň z nemovitých věcí	4 323	735		716	
	Součet syntetického účtu 532	4 323	735	0	716	0
538 000	Ostatní daně a poplatky	4 838	4 838			
	Součet syntetického účtu 538	4 838	4 838	0	0	0
548 000	Ostatní provozní náklady	339	339			
548 200	Pojištění majetku	32 161	32 161			
548 500	Pojištění k úvěru Ford	4 316			432	
548 900	Ostatní provozní náklady - nedaňové	24 632				
548 999	Ostatní provozní náklady - nedaňové	0				
	Součet syntetického účtu 548	61 109	32 161	0	432	0
551 000	Odpisy dl. nehmotného a hmotného majetku	42 247	2 645		2 290	
551 001	Odpisy TZ Mankovice	77 864	13 245		12 902	
551 002	Odpisy účetní	963 706	171 472		1 388	
	Součet syntetického účtu 551	1 083 817	187 361	0	16 580	0
562 000	Úroky	93 611	93 611			
562 500	Úrok k úvěru Ford	3 873			387	
	Součet syntetického účtu 562	97 484	93 611	0	387	0
568 000	Ostatní finanční náklady	15 388	15 388			
	Součet syntetického účtu 568	15 388	15 388	0	0	0
	CELKEM	15 336 739	1 447 981	0	1 613 104	32 478
Kontrolní číslo²⁶		0				

Zdroj: vlastní zpracování

²⁶ Kontrolní číslo představuje celkovou hodnotu daného účtu poníženou o součet hodnot jednotlivých skupin nákladů daného účtu.

Příloha 9 Výsledná transformace nákladů v položkách kalkulačního vzorce

Tab. 9 Výsledná transformace nákladů v položkách kalkulačního vzorce – 1. část

Účet	Název účtu	Pohyb k 31. 12. 2015	Položky kalkulačního vzorce úplných nákladů				
			JEDNICOVÉ NÁKLADY				
			1	2	3	4.1	4.2
			Jedn. mat.	Jedn. mzdy	Soc. a zdr. poj.	Služby k mat.	Vedlejší nákl.
501 100	Materiál-drobný nákup	138 538					
501 101	Materiál motocykly	8 715 922	8 715 922				
501 201	Palety	22 551					
501 300	Drobný majetek	151 041					
501 400	Spotřeba PHM-nafta	75 567					
501 401	Spotřeba PHM-benzín	9 890					
501 900	Spotřeba nedaňové	798					
	Součet syntetického účtu 501	9 114 306	8 715 922	0	0	0	0
502 000	Spotřeba energie	186 678					
	Součet syntetického účtu 502	186 678	0	0	0	0	0
503 000	Spotřeba ost. neskladovatelných dodávek	4 363					
	Součet syntetického účtu 503	4 363	0	0	0	0	0
511 000	Opravy a udržování	18 314					
	Součet syntetického účtu 511	18 314	0	0	0	0	0
512 000	Cestovné	233 216					
	Součet syntetického účtu 512	233 216	0	0	0	0	0
513 000	Náklady na reprezentaci	5 418					
	Součet syntetického účtu 513	5 418	0	0	0	0	0
518 101	Služby k materiálu	287 297				287 297	
518 200	Ostatní služby	2 054 305					
518 300	Nájemné	198 698					
518 301	Software spotřeba	1 855					
518 302	Pronájem vozidla	49 165					
518 400	Telefony, internet	40 161					
518 401	BOZP	2 559					
518 500	Vedlejší poř. náklady-doprava	607 273					607 273
518 501	Služby k úvěru FORD	1 876					
518 510	Doprava zákazníci	9 928					
518 520	Doprava ostatní	17 939					
518 900	Nedaňové služby	1 920					
	Součet syntetického účtu 518	3 272 975	0	0	0	287 297	607 273
521 000	Mzdové náklady	935 736		210 122			
522 000	Příjmy společníků obch. korp. ze záv. činn.						
	Součet syntetického účtu 521 a 522	935 736	0	210 122	0	0	0
524 000	Zákonné sociální pojištění	296 916			68 569		
	Součet syntetického účtu 524	296 916	0	0	68 569	0	0
531 000	Daň silniční	1 858					
	Součet syntetického účtu 531	1 858	0	0	0	0	0
532 000	Daň z nemovitých věcí	4 323					
	Součet syntetického účtu 532	4 323	0	0	0	0	0
538 000	Ostatní daně a poplatky	4 838					
	Součet syntetického účtu 538	4 838	0	0	0	0	0
548 000	Ostatní provozní náklady	339					
548 200	Pojištění majetku	32 161					
548 500	Pojištění k úvěru Ford	4 316					
548 900	Ostatní provozní náklady - nedaňové	24 632					
548 999	Ostatní provozní náklady - nedaňové	0					
	Součet syntetického účtu 548	61 109	0	0	0	0	0
551 000	Odpisy dl. nehmotného a hmotného majetku	42 247					
551 001	Odpisy TZ Mankovice	77 864					
551 002	Odpisy účetní	963 706					
	Součet syntetického účtu 551	1 083 817	0	0	0	0	0
562 000	Úroky	93 611					
562 500	Úrok k úvěru Ford	3 873					
	Součet syntetického účtu 562	97 484	0	0	0	0	0
568 000	Ostatní finanční náklady	15 388					
	Součet syntetického účtu 568	15 388	0	0	0	0	0
	CELKEM	15 336 739	8 715 922	210 122	68 569	287 297	607 273

Tab. 9 Výsledná transformace nákladů v položkách kalkulačního vzorce – 2. část

Účet	Název účtu	Pohyb k 31. 12. 2015	Položky kalkulačního vzorce úplných nákladů					
			VÝROBNÍ REŽIE		SPRÁVNÍ REŽIE		ODBYTOVÁ REŽIE	
			5	6	7	8	9	10
			VAR	FIX	VAR	FIX	VAR	FIX
501 100	Materiál-drobný nákup	138 538		138 538				
501 101	Materiál motocykly	8 715 922						
501 201	Palety	22 551					22 551	
501 300	Drobný majetek	151 041		40 635		93 785		16 621
501 400	Spotřeba PHM-nafta	75 567	68 010					7 557
501 401	Spotřeba PHM-benzín	9 890	8 901					989
501 900	Spotřeba nedaňové	798		798				
	Součet syntetického účtu 501	9 114 306	76 911	179 971	0	93 785	22 551	25 166
502 000	Spotřeba energie	186 678		123 991		31 754		30 933
	Součet syntetického účtu 502	186 678	0	123 991	0	31 754	0	30 933
503 000	Spotřeba ost. neskladovatel. dodávek	4 363		3 013		519		831
	Součet syntetického účtu 503	4 363	0	3 013	0	519	0	831
511 000	Opravy a udržování	18 314	16 483					1 831
	Součet syntetického účtu 511	18 314	16 483	0	0	0	0	1 831
512 000	Cestovné	233 216						233 216
	Součet syntetického účtu 512	233 216	0	0	0	0	0	233 216
513 000	Náklady na reprezentaci	5 418						5 418
	Součet syntetického účtu 513	5 418	0	0	0	0	0	5 418
518 101	Služby k materiálu	287 297						
518 200	Ostatní služby	2 054 305		566 840		733 507		753 958
518 300	Nájemné	198 698		131 975		33 799		32 924
518 301	Software spotřeba	1 855				1 855		
518 302	Pronájem vozidla	49 165		44 248				4 917
518 400	Telefony, internet	40 161		27 730		4 781		7 650
518 401	BOZP	2 559				2 559		
518 500	Vedlejší poř. náklady-doprava	607 273						
518 501	Služby k úvěru FORD	1 876				1 876		
518 510	Doprava zákazníci	9 928					9 928	
518 520	Doprava ostatní	17 939				17 939		
518 900	Nedaňové služby	1 920				1 920		
	Součet syntetického účtu 518	3 272 975	0	770 793	0	798 236	9 928	799 448
521 000	Mzdové náklady	935 736		201 594		152 408		371 612
522 000	Příjmy společníků obch. korp. ze z. č.							
	Součet syntetického účtu 521 a 522	935 736	0	201 594	0	152 408	0	371 612
524 000	Zákonné sociální pojištění	296 916		64 813		37 186		126 348
	Součet syntetického účtu 524	296 916	0	64 813	0	37 186	0	126 348
531 000	Daň silniční	1 858		1 672			186	
	Součet syntetického účtu 531	1 858	0	1 672	0	0	186	0
532 000	Daň z nemovitých věcí	4 323		2 871		735		716
	Součet syntetického účtu 532	4 323	0	2 871	0	735	0	716
538 000	Ostatní daně a poplatky	4 838				4 838		
	Součet syntetického účtu 538	4 838	0	0	0	4 838	0	0
548 000	Ostatní provozní náklady	339				339		
548 200	Pojištění majetku	32 161				32 161		
548 500	Pojištění k úvěru Ford	4 316		3 885				432
548 900	Ostatní provozní náklady - nedaňové	24 632		24 632				
548 999	Ostatní provozní náklady - nedaňové	0		0				
	Součet syntetického účtu 548	61 109	0	28 517	0	32 161	0	432
551 000	Odpisy dl. nehmotného a hmotného majetku	42 247		37 313		2 645		2 290
551 001	Odpisy TZ Mankovice	77 864		51 717		13 245		12 902
551 002	Odpisy účetní	963 706		790 846		171 472		1 388
	Součet syntetického účtu 551	1 083 817	0	879 876	0	187 361	0	16 580
562 000	Úroky	93 611				93 611		
562 500	Úrok k úvěru Ford	3 873		3 486				387
	Součet syntetického účtu 562	97 484	0	3 486	0	93 611	0	387
568 000	Ostatní finanční náklady	15 388				15 388		
	Součet syntetického účtu 568	15 388	0	0	0	15 388	0	0
	CELKEM	15 336 739	93 394	2 260 599	0	1 447 981	32 664	1 612 918
Kontrolní číslo ²⁷		0						

Zdroj: vlastní zpracování

²⁷ Kontrolní číslo představuje celkovou hodnotu daného účtu poníženou o součet hodnot jednotlivých skupin nákladů daného účtu.

Příloha 10 Normovaný čas přepočtený na vyrobené a prodané výrobky

Tab. 10 Normovaný čas na 1 ks výrobku

Operace / Typ výrobku	jednotka	START	TRIAL E	CROSS	FREE RIDER
Přípravné práce	min/ks	72	59	59	18
Montáž motocyklu	min/ks	160	120	120	400
Polepy	min/ks	50	60	50	20
Doba balení	min/ks	23	23	23	23
CELKEM minut na výrobek		305	262	252	461

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 11 Normovaný čas přepočtený na VYROBENÉ výrobky za rok 2015

Typ výrobku	START			TRIAL E			CROSS			FREE RIDER		
Operace	min/ks	počet vyrobených ks	celkem min	min/ks	počet vyrobených ks	celkem min	min/ks	počet vyrobených ks	celkem min	min/ks	počet vyrobených ks	celkem min
Přípravné práce	72	183	13 176	59	194	11 446	59	325	19 175	18	62	1 116
Montáž motocyklu	160	183	29 280	120	194	23 280	120	325	39 000	400	62	24 800
Polepy	50	183	9 150	60	194	11 640	50	325	16 250	20	62	1 240
Celkem Výroba	282	183	51 606	239	194	46 366	229	325	74 425	438	62	27 156
Doba balení	23	183	4 118	23	194	4 365	23	325	7 313	23	62	1 395
Celkem Odbyt	23	183	4 118	23	194	4 365	23	325	7 313	23	62	1 395
CELKEM	305	183	55 724	262	194	50 731	252	325	81 738	461	62	28 551

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 12 Normovaný čas přepočtený na PRODANÉ výrobky za rok 2015

Typ výrobku	START			TRIAL E			CROSS			FREE RIDER		
Operace	min/ks	počet prodaných ks	celkem min	min/ks	počet prodaných ks	celkem min	min/ks	počet prodaných ks	celkem min	min/ks	počet prodaných ks	celkem min
Přípravné práce	72	173	12 456	59	183	10 797	59	203	11 977	18	62	1 116
Montáž motocyklu	160	173	27 680	120	183	21 960	120	203	24 360	400	62	24 800
Polepy	50	173	8 650	60	183	10 980	50	203	10 150	20	62	1 240
Celkem Výroba	282	173	48 786	239	183	43 737	229	203	46 487	438	62	27 156
Doba balení	23	173	3 893	23	183	4 118	23	203	4 568	23	62	1 395
Celkem Odbyt	23	173	3 893	23	183	4 118	23	203	4 568	23	62	1 395
CELKEM	305	173	52 679	262	183	47 855	252	203	51 055	461	62	28 551

Zdroj: vlastní zpracování

Příloha 11 Výsledné kalkulace na dokončený a prodaný výrobek za rok 2015

Tab. 13 Výsledná kalkulace úplných nákladů na dokončený a prodaný výrobek - *START*

Výsledná kalkulace na dokončený a prodaný výrobek - <i>START</i>			Vyrobeno (ks)	183
			Prodáno (ks)	173
Označení položky	Výpočet	Název kalkulační položky	Kč	Kč/ks
1		Jednicový materiál	420 113	2 428,40
2		Jednicové mzdy	51 370	296,94
3		Soc. a zdr. poj z jednicových mezd (34%)	16 763	96,90
4.1		Ostatní jednicové náklady - služby k materiálu	8 032	46,43
4.2		Ostatní jednicové nákl. - vedlejší pořiz. nákl. (doprava, clo)	137 511	794,86
A.I	$\Sigma (1 + 4.1 + 4.2)$	* Jednicové náklady - VAR	565 656	3 269,69
A.II	$\Sigma (2 + 3)$	* Jednicové náklady - FIX	68 133	393,83
A	$\Sigma (A.I + A.II)$	** JEDNICOVÉ NÁKLADY	633 789	3 663,52
5		Výrobní režie - VAR	22 833	131,98
6		Výrobní režie - FIX	327 881	1 895,26
B.I	$\Sigma (5)$	* Výrobní režie - VAR	22 833	131,98
B.II	$\Sigma (6)$	* Výrobní režie - FIX	327 881	1 895,26
B	$\Sigma (B.I + B.II)$	** VÝROBNÍ REŽIE	350 713	2 027,24
C.I	$\Sigma (A.I + B.I)$	* Vlastní náklady výroby - VAR	588 489	3 401,67
C.II	$\Sigma (A.II + B.II)$	* Vlastní náklady výroby - FIX	396 014	2 289,10
C	$\Sigma (C.I + C.II)$	*** VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY	984 502	5 690,77
7		Správní režie - VAR	0	0,00
8		Správní režie - FIX	403 383	2 331,69
D.I	$\Sigma (7)$	* Správní režie - VAR	0	0,00
D.II	$\Sigma (8)$	* Správní režie - FIX	403 383	2 331,69
D	$\Sigma (D.I + D.II)$	** SPRÁVNÍ REŽIE	403 383	2 331,69
E.I	$\Sigma (C.I + D.I)$	* Vlastní náklady výkonu - VAR	588 489	3 401,67
E.II	$\Sigma (C.II + D.II)$	* Vlastní náklady výkonu - FIX	799 397	4 620,79
E	$\Sigma (E.I + E.II)$	*** VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU	1 387 885	8 022,46
9		Odbytová režie - VAR	9 100	52,60
10		Odbytová režie - FIX	449 332	2 597,29
F.I	$\Sigma (9)$	* Odbytová režie - VAR	9 100	52,60
F.II	$\Sigma (10)$	* Odbytová režie - FIX	449 332	2 597,29
F	$\Sigma (F.I + F.II)$	** ODBYTOVÁ REŽIE	458 431	2 649,89
G.I	$\Sigma (B.I + D.I + F.I)$	* Režijní náklady - VAR	31 932	184,58
G.II	$\Sigma (B.II + D.II + F.II)$	* Režijní náklady - FIX	1 180 595	6 824,25
G	$\Sigma (G.I + G.II)$	** REŽIJNÍ NÁKLADY CELKEM	1 212 527	7 008,83
H.I	$\Sigma (A.I + G.I)$	* Úplné vlastní náklady výkonu - VAR	597 588	3 454,27
H.II	$\Sigma (A.II + G.II)$	* Úplné vlastní náklady výkonu - FIX	1 248 728	7 218,08
H	$\Sigma (H.I + H.II)$	*** ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU	1 846 317	10 672,35
11		PRODEJNÍ CENA VÝROBKU	859 977	4 970,97
CH	$\Sigma (11 - H)$	ZISK (ZTRÁTA)	-986 340	-5 701,38

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 14 Výsledná kalkulace úplných nákladů na dokončený a prodaný výrobek – *TRIAL E*

Výsledná kalkulace na dokončený a prodaný výrobek - <i>TRIAL E</i>			Vyrobeno (ks)	194
			Prodáno (ks)	183
Označení položky	Výpočet	Název kalkulační položky	Kč	Kč/ks
1		Jednicový materiál	674 858	3 687,75
2		Jednicové mzdy	46 053	251,66
3		Soc. a zdr. poj z jednicových mezd (34%)	15 028	82,12
4.1		Ostatní jednicové náklady - služby k materiálu	12 109	66,17
4.2		Ostatní jednicové nákl. - vedlejší pořiz. nákl. (doprava, clo)	145 459	794,86
A.I	$\Sigma (1 + 4.1 + 4.2)$	* Jednicové náklady - VAR	832 427	4 548,78
A.II	$\Sigma (2 + 3)$	* Jednicové náklady - FIX	61 082	333,78
A	$\Sigma (A.I + A.II)$	** JEDNICOVÉ NÁKLADY	893 509	4 882,56
5		Výrobní režie - VAR	20 470	111,86
6		Výrobní režie - FIX	346 833	1 895,26
B.I	$\Sigma (5)$	* Výrobní režie - VAR	20 470	111,86
B.II	$\Sigma (6)$	* Výrobní režie - FIX	346 833	1 895,26
B	$\Sigma (B.I + B.II)$	** VÝROBNÍ REŽIE	367 303	2 007,12
C.I	$\Sigma (A.I + B.I)$	* Vlastní náklady výroby - VAR	852 896	4 660,64
C.II	$\Sigma (A.II + B.II)$	* Vlastní náklady výroby - FIX	407 915	2 229,04
C	$\Sigma (C.I + C.II)$	*** VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY	1 260 811	6 889,68
7		Správní režie - VAR	0	0,00
8		Správní režie - FIX	426 700	2 331,69
D.I	$\Sigma (7)$	* Správní režie - VAR	0	0,00
D.II	$\Sigma (8)$	* Správní režie - FIX	426 700	2 331,69
D	$\Sigma (D.I + D.II)$	** SPRÁVNÍ REŽIE	426 700	2 331,69
E.I	$\Sigma (C.I + D.I)$	* Vlastní náklady výkonu - VAR	852 896	4 660,64
E.II	$\Sigma (C.II + D.II)$	* Vlastní náklady výkonu - FIX	834 615	4 560,74
E	$\Sigma (E.I + E.II)$	*** VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU	1 687 511	9 221,37
9		Odbytová režie - VAR	9 626	52,60
10		Odbytová režie - FIX	475 304	2 597,29
F.I	$\Sigma (9)$	* Odbytová režie - VAR	9 626	52,60
F.II	$\Sigma (10)$	* Odbytová režie - FIX	475 304	2 597,29
F	$\Sigma (F.I + F.II)$	** ODBYTOVÁ REŽIE	484 930	2 649,89
G.I	$\Sigma (B.I + D.I + F.I)$	* Režijní náklady - VAR	30 095	164,45
G.II	$\Sigma (B.II + D.II + F.II)$	* Režijní náklady - FIX	1 248 838	6 824,25
G	$\Sigma (G.I + G.II)$	** REŽIJNÍ NÁKLADY CELKEM	1 278 933	6 988,70
H.I	$\Sigma (A.I + G.I)$	* Úplné vlastní náklady výkonu - VAR	862 522	4 713,23
H.II	$\Sigma (A.II + G.II)$	* Úplné vlastní náklady výkonu - FIX	1 309 919	7 158,03
H	$\Sigma (H.I + H.II)$	*** ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU	2 172 441	11 871,26
11		PRODEJNÍ CENA VÝROBKU	1 245 972	6 808,59
CH	$\Sigma (11 - H)$	ZISK (ZTRÁTA)	-926 470	-5 062,68

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 15 Výsledná kalkulace úplných nákladů na dokončený a prodaný výrobek – *CROSS*

Výsledná kalkulace na dokončený a prodaný výrobek - <i>CROSS</i>			Vyrobena (ks)	325
			Prodáno (ks)	203
Označení položky	Výpočet	Název kalkulační položky	Kč	Kč/ks
1		Jednicový materiál	778 712	3 836,02
2		Jednicové mzdy	48 949	241,13
3		Soc. a zdr. poj z jednicových mezd (34%)	15 973	78,69
4.1		Ostatní jednicové náklady - služby k materiálu	13 432	66,17
4.2		Ostatní jednicové nákl. - vedlejší pořiz. nákl. (doprava, clo)	161 357	794,86
A.I	$\Sigma (1 + 4.1 + 4.2)$	* Jednicové náklady - VAR	953 500	4 697,05
A.II	$\Sigma (2 + 3)$	* Jednicové náklady - FIX	64 922	319,82
A	$\Sigma (A.I + A.II)$	** JEDNICOVÉ NÁKLADY	1 018 423	5 016,86
5		Výrobní režie - VAR	21 757	107,18
6		Výrobní režie - FIX	384 739	1 895,26
B.I	$\Sigma (5)$	* Výrobní režie - VAR	21 757	107,18
B.II	$\Sigma (6)$	* Výrobní režie - FIX	384 739	1 895,26
B	$\Sigma (B.I + B.II)$	** VÝROBNÍ REŽIE	406 495	2 002,44
C.I	$\Sigma (A.I + B.I)$	* Vlastní náklady výroby - VAR	975 257	4 804,22
C.II	$\Sigma (A.II + B.II)$	* Vlastní náklady výroby - FIX	449 661	2 215,08
C	$\Sigma (C.I + C.II)$	*** VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY	1 424 918	7 019,30
7		Správní režie - VAR	0	0,00
8		Správní režie - FIX	473 334	2 331,69
D.I	$\Sigma (7)$	* Správní režie - VAR	0	0,00
D.II	$\Sigma (8)$	* Správní režie - FIX	473 334	2 331,69
D	$\Sigma (D.I + D.II)$	** SPRÁVNÍ REŽIE	473 334	2 331,69
E.I	$\Sigma (C.I + D.I)$	* Vlastní náklady výkonu - VAR	975 257	4 804,22
E.II	$\Sigma (C.II + D.II)$	* Vlastní náklady výkonu - FIX	922 995	4 546,77
E	$\Sigma (E.I + E.II)$	*** VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU	1 898 252	9 350,99
9		Odbytová režie - VAR	10 678	52,60
10		Odbytová režie - FIX	527 250	2 597,29
F.I	$\Sigma (9)$	* Odbytová režie - VAR	10 678	52,60
F.II	$\Sigma (10)$	* Odbytová režie - FIX	527 250	2 597,29
F	$\Sigma (F.I + F.II)$	** ODBYTOVÁ REŽIE	537 928	2 649,89
G.I	$\Sigma (B.I + D.I + F.I)$	* Režijní náklady - VAR	32 434	159,77
G.II	$\Sigma (B.II + D.II + F.II)$	* Režijní náklady - FIX	1 385 323	6 824,25
G	$\Sigma (G.I + G.II)$	** REŽIJNÍ NÁKLADY CELKEM	1 417 757	6 984,02
H.I	$\Sigma (A.I + G.I)$	* Úplné vlastní náklady výkonu - VAR	985 935	4 856,82
H.II	$\Sigma (A.II + G.II)$	* Úplné vlastní náklady výkonu - FIX	1 450 245	7 144,06
H	$\Sigma (H.I + H.II)$	*** ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU	2 436 180	12 000,89
11		PRODEJNÍ CENA VÝROBKU	1 577 687	7 771,86
CH	$\Sigma (11 - H)$	ZISK (ZTRÁTA)	-858 493	-4 229,03

Zdroj: vlastní zpracování

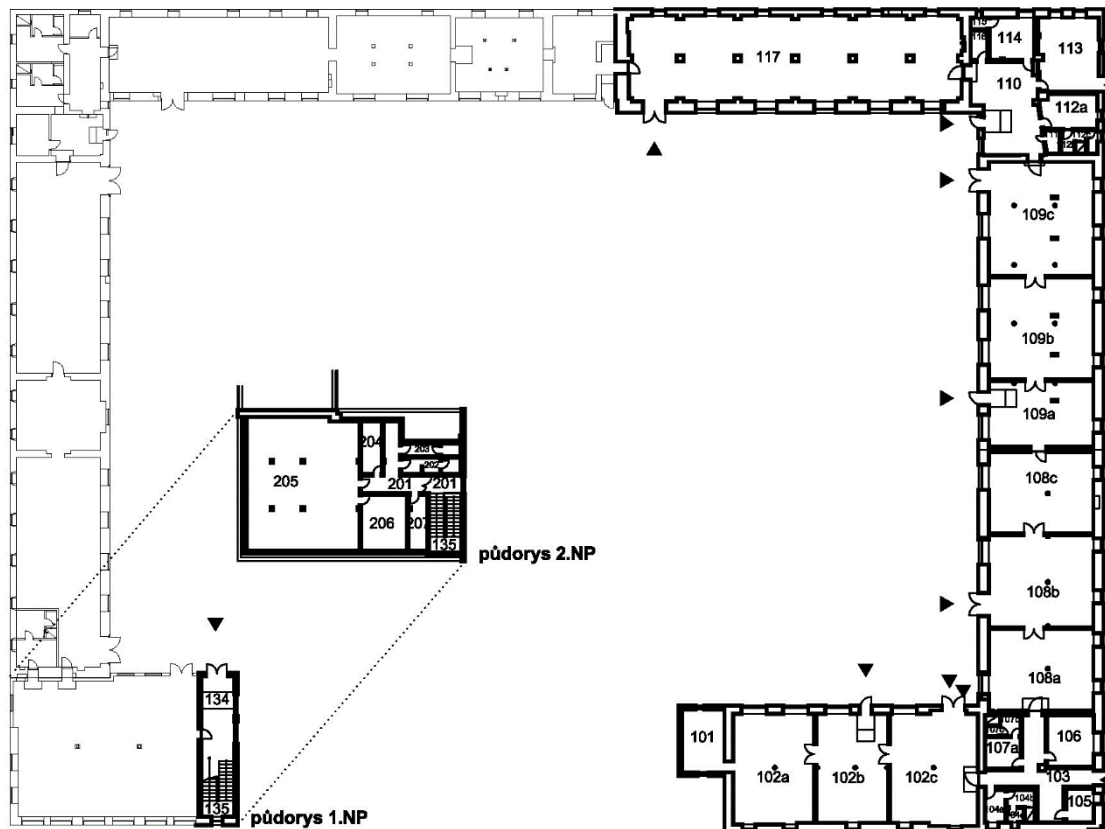
Tab. 16 Výsledná kalkulace úplných nákladů na dokončený a prodaný výrobek – *FREE RIDER*

Výsledná kalkulace na dokončený a prodaný výrobek - <i>FREE RIDER</i>			Vyrobeno (ks)	62
			Prodáno (ks)	62
Označení položky	Výpočet	Název kalkulační položky	Kč	Kč/ks
1		Jednicový materiál	1 071 692	17 285,35
2		Jednicové mzdy	28 594	461,20
3		Soc. a zdr. poj z jednicových mezd (34%)	9 331	150,50
4.1		Ostatní jednicové náklady - služby k materiálu	28 913	466,34
4.2		Ostatní jednicové nákl. - vedlejší pořiz. nákl. (doprava, clo)	49 281	794,86
A.I	$\Sigma (1 + 4.1 + 4.2)$	* Jednicové náklady - VAR	1 149 886	18 546,55
A.II	$\Sigma (2 + 3)$	* Jednicové náklady - FIX	37 925	611,70
A	$\Sigma (A.I + A.II)$	** JEDNICOVÉ NÁKLADY	1 187 811	19 158,25
5		Výrobní režie - VAR	12 709	204,99
6		Výrobní režie - FIX	117 506	1 895,26
B.I	$\Sigma (5)$	* Výrobní režie - VAR	12 709	204,99
B.II	$\Sigma (6)$	* Výrobní režie - FIX	117 506	1 895,26
B	$\Sigma (B.I + B.II)$	** VÝROBNÍ REŽIE	130 216	2 100,25
C.I	$\Sigma (A.I + B.I)$	* Vlastní náklady výroby - VAR	1 162 596	18 751,54
C.II	$\Sigma (A.II + B.II)$	* Vlastní náklady výroby - FIX	155 432	2 506,96
C	$\Sigma (C.I + C.II)$	*** VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY	1 318 027	21 258,50
7		Správní režie - VAR	0	0,00
8		Správní režie - FIX	144 565	2 331,69
D.I	$\Sigma (7)$	* Správní režie - VAR	0	0,00
D.II	$\Sigma (8)$	* Správní režie - FIX	144 565	2 331,69
D	$\Sigma (D.I + D.II)$	** SPRÁVNÍ REŽIE	144 565	2 331,69
E.I	$\Sigma (C.I + D.I)$	* Vlastní náklady výkonu - VAR	1 162 596	18 751,54
E.II	$\Sigma (C.II + D.II)$	* Vlastní náklady výkonu - FIX	299 997	4 838,66
E	$\Sigma (E.I + E.II)$	*** VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU	1 462 592	23 590,20
9		Odbytová režie - VAR	3 261	52,60
10		Odbytová režie - FIX	161 032	2 597,29
F.I	$\Sigma (9)$	* Odbytová režie - VAR	3 261	52,60
F.II	$\Sigma (10)$	* Odbytová režie - FIX	161 032	2 597,29
F	$\Sigma (F.I + F.II)$	** ODBYTOVÁ REŽIE	164 293	2 649,89
G.I	$\Sigma (B.I + D.I + F.I)$	* Režijní náklady - VAR	15 971	257,59
G.II	$\Sigma (B.II + D.II + F.II)$	* Režijní náklady - FIX	423 103	6 824,25
G	$\Sigma (G.I + G.II)$	** REŽIJNÍ NÁKLADY CELKEM	439 074	7 081,84
H.I	$\Sigma (A.I + G.I)$	* Úplné vlastní náklady výkonu - VAR	1 165 857	18 804,14
H.II	$\Sigma (A.II + G.II)$	* Úplné vlastní náklady výkonu - FIX	461 029	7 435,95
H	$\Sigma (H.I + H.II)$	*** ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU	1 626 885	26 240,09
11		PRODEJNÍ CENA VÝROBKU	1 729 356	27 892,83
CH	$\Sigma (11 - H)$	ZISK (ZTRÁTA)	102 470	1 652,74

Zdroj: vlastní zpracování

Příloha 12 Půdorys podniku Kuberg s.r.o.

Obr. 2 Půdorys podniku



Legenda místností 1. NP

Ozn.	Účel místnosti	Plocha (m ²)
101	výroba	22,2
102a	výroba	75,42
102b	výroba	66,17
102c	výroba	82,36
103	chodba	33,38
104a	šatna 3 osoby	5,51
104b	předsíň	5,13
104c	WC	1,95
105	úklidová místnost	7,75
106	denní místnost	20,2
107a	šatna 2 osoby	9,45
107b	předsíň	4,78
107c	WC	1,17
108a	výroba	71,3
108b	výroba	82,28

Ozn.	Účel místnosti	Plocha (m ²)
108c	výroba	70,91
109a	sklad materiálu	58,03
109b	sklad materiálu	88,81
109c	sklad materiálu	99,4
110	chodba	47,49
111	WC	2,82
112a	šatna 3 osoby	15,98
112c	WC	2,04
113	kancelář	37,08
114	kancelář	15,59
115	sklad materiálu	1,6
116	úklidová místnost	4,01
117	sklad hotových výrobků	233,85
134	zádveří	21,24
135	schodišťový prostor	16,23

Legenda místností 2. NP

Ozn.	Účel místnosti	Plocha (m ²)
135	schodišťový prostor	16,23
201	chodba	22,43
202	soc. zázemí muži	7,69
203	soc. zázemí ženy	5,89
204	koupelna	9,12
205	kancelář	127,24
206	denní místnost	21,73
207	úklidová místnost	8,54

Zdroj: vlastní zpracování z dokumentace společnosti Inpros F-M s.r.o.